

**ELCIO FIORI HENRIQUES**

**O REGIME JURÍDICO DO GASTO  
TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO**

**DISSERTAÇÃO DE MESTRADO**

**PROFESSOR ORIENTADOR  
REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA**

**FACULDADE DE DIREITO DA USP  
SÃO PAULO**

**2009**

**ELCIO FIORI HENRIQUES**

**O REGIME JURÍDICO DO GASTO  
TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO**

Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro (DEF) da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – FD-USP, sob orientação do Professor Titular Regis Fernandes de Oliveira.

**FACULDADE DE DIREITO DA USP  
SÃO PAULO**

2009

Banca Examinadora

---

---

---

# RESUMO

Os benefícios fiscais produzem efeitos financeiros similares aos das despesas públicas, mais especificamente as subvenções, na medida em que ambos são instrumentos utilizados para transferir ao particular beneficiado recursos financeiros que *a priori* pertenceriam ao Estado. Nesse sentido, foi criado nos Estados Unidos nas décadas de 1960 e 1970 o conceito de “*tax expenditure*”, traduzido para o português para renúncia de receita ou gasto tributário, o qual representa a quantificação dos efeitos financeiros dos benefícios fiscais. Tal enunciado quantitativo, uma vez integrado ao processo orçamentário, torna possível a comparação do custo financeiro dos benefícios fiscais com as despesas diretas de mesma finalidade, tornando a instituição de tais normas tributárias mais controlada e transparente.

No Brasil, somente com a Constituição Federal de 1988 foram instituídos controles sobre os gastos tributários, determinando o texto constitucional a necessidade de inclusão de um relatório de gastos tributários anexo à proposta orçamentária, bem como a competência fiscalizatória dos órgãos de controle interno e externo para a fiscalização da aplicação das renúncias de receita. Tal controle foi intensificado com a promulgação da Lei Complementar n. 101/2000, a qual determina em seu artigo 14 diversos requisitos para os instrumentos introdutores de benefícios fiscais, inclusive a necessidade de compensação da receita perdida com outras fontes de recursos.

A aplicação das normas relativas aos gastos tributários, entretanto, necessita de um conceito consistente de “benefício fiscal”, o qual permite identificar as normas tributárias que devem ter seus efeitos financeiros submetidos a controle orçamentário. Tal conceito ainda não pode ser encontrado no Brasil, uma vez que o próprio Governo federal ainda não apresenta uma definição rigorosa e consistente para o instituto. Assim, partindo de um conceito de benefício fiscal encontrado na lei complementar, este trabalho apresenta diretrizes para a identificação de gastos tributários nos institutos tradicionalmente utilizados para a concessão de exonerações tributárias.

*Palavras-chave:* Orçamento público – Gasto tributário – Renúncia de receita – *Tax expenditure* – Benefícios fiscais – Incentivos fiscais – Isenções.

# ABSTRACT

The tax benefits produce financial effects similar to those of the public expenditures, more specifically subsidies, since both institutes are instruments used to transfer to the citizen resources that would have belonged to the State. Because of this conclusion was created in the United States of America in the 60ths and 70ths the concept of “tax expenditure”, which represents the estimated value of the financial effects of the tax benefits. This estimated figure, once integrated to the budget process, allows the comparison between the financial cost of the tax benefits and the public expenses of similar goals, providing controls and accountability to the creation of such tax norms.

In Brazil, only the Federal Constitution of 1988 created controls to the tax expenditures, establishing the obligatory inclusion of a tax expenditures report attached to the budget proposal, as well as the power to the Authorities of the intern and extern financial controls to investigate the application of tax expenditures. The control of tax expenditures was increased with the Complementary Law 101/2000, whose article 14 establishes several conditions to the legal act that creates tax benefits, including the necessity of compensate the tax losses with additional sources of revenue.

The application of these controls requires a consistent definition of “fiscal benefits”, which allows the identification of the norms that produce tax expenditures. Such concept still cannot be found in Brazil, since the Federal Government still do not presents a satisfactory definition of what would be a tax benefit. Therefore, once found a definition of “tax benefits” in the Complementary Law, this study presents conclusions that contribute to the identification of tax expenditures in the traditional institutes of Brazilian tax law.

*Keywords:* Public budget – Tax expenditures – Tax benefits – Tax incentives – Tax exemptions.

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>CAPÍTULO I – O GASTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>11</b>
1 O conceito de gasto tributário.....	11
1.1 O conceito de despesa pública e subvenção.....	13
1.2 As similaridades entre os efeitos financeiros dos benefícios fiscais e as subvenções .	19
1.3 As diferenças entre os controles dos efeitos dos benefícios fiscais e das subvenções .	21
1.4 A gênese do conceito de gasto tributário.....	26
1.5 A relação entre os conceitos de benefício fiscal, despesa pública e gasto tributário ...	30
1.6 Enunciações do conceito de gasto tributário .....	33
2 Formas de identificação do gasto tributário.....	38
2.1 Critério finalístico .....	40
2.2 Critério pragmático .....	45
2.3 Critério jurídico-formal .....	47
3 Formas de quantificação do gasto tributário.....	54
4 Formas de integração do gasto tributário no orçamento público.....	58
<b>CAPÍTULO II – O GASTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.....</b>	<b>64</b>
1 A introdução do controle do gasto tributário no direito financeiro brasileiro .....	64
2 O controle do gasto tributário na Constituição Federal de 1988 .....	69
2.1 O artigo 70 da Constituição Federal.....	70
2.1.1 Pessoas sujeitas à fiscalização .....	71
2.1.2 A fiscalização da legalidade, legitimidade, economicidade .....	73
2.2 O artigo 165, § 6º, da Constituição Federal .....	75
2.2.1 O conteúdo do demonstrativo de gastos tributários .....	76
2.2.2 O conceito constitucional de “benefício fiscal” .....	80
3 O controle do gasto tributário na lei complementar .....	81
3.1 A lei complementar e as normas gerais de direito financeiro .....	82
3.2 As restrições relativas ao gasto tributário na Lei de Responsabilidade Fiscal .....	86
3.2.1 Primeiro mandamento .....	88
3.2.2 Segundo mandamento .....	89
3.2.3 Terceiro mandamento .....	89
3.3 O conceito de benefício fiscal da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	96
3.3.1 O artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e os benefícios fiscais a “custo zero” .....	101
4 O controle do gasto tributário no processo orçamentário federal.....	106
4.1 O relatório de gastos tributários – de 1989 até 1995.....	107
4.2 O relatório de gastos tributários – de 1996 até 2002.....	109

4.3 O relatório de gastos tributários – de 2003 até o presente.....	113
4.3.1 O conceito de “benefício fiscal” instituído pela LDO .....	114
4.3.2 O conceito de “benefício fiscal” adotado pela Secretaria da Receita Federal .....	117

**CAPÍTULO III – ESPÉCIES DE BENEFÍCIOS FISCAIS  
E O GASTO TRIBUTÁRIO .....**

**127**

1 As concessões tributárias estruturais .....	128
1.1 Imunidades .....	129
1.1.1 Natureza jurídica.....	129
1.1.2 Imunidades e gastos tributários.....	132
1.2 Desonerações veiculadas por lei complementar.....	134
1.3 Desonerações veiculadas por resolução do Senado federal .....	137
1.4 Desonerações veiculadas por acordos internacionais.....	138
2 A não instituição do tributo .....	140
3 Isenção/não incidência/alíquota zero.....	146
3.1 A natureza jurídica da isenção, não incidência e alíquota zero.....	146
3.1.1 Isenção como dispensa legal do pagamento do tributo.....	147
3.1.2 Isenção como hipótese de não incidência .....	149
3.1.3 Isenção como parte integrante da norma de incidência tributária.....	151
3.2 Isenção, não incidência e alíquota zero e o gasto tributário .....	156
3.2.1 A isenção tópica nos tributos plurifásicos.....	162
4 As reduções de base de cálculo .....	164
4.1 A redução direta da base de cálculo .....	167
4.2 As deduções da base de cálculo .....	169
5 As reduções de alíquota.....	173
5.1 A seletividade.....	175
5.2 A progressividade.....	177
6 Os créditos de tributo.....	179
6.1 Os créditos de tributo e o gasto tributário .....	180
7 A postergação do pagamento de tributos.....	184
7.1 O diferimento nos tributos não cumulativos .....	184
7.2 A moratória e o parcelamento .....	187
7.3 A concessão de prazos mais favorecidos para o pagamento de tributos .....	188
8 O perdão do débito tributário.....	189
8.1 Remissão .....	190
8.2 Anistia .....	192
9 A restituição de tributos.....	195

**CONCLUSÃO .....** 197

**REFERÊNCIAS.....** 204

## INTRODUÇÃO

Não obstante a antiguidade da utilização dos benefícios fiscais, os quais impactam diretamente as finanças do Estado, sua análise pela ótica do direito financeiro é recente, sendo iniciada na segunda metade do século XX.

Tal fato, na opinião de PAUL KIRCHHOF, deve-se à coexistência, no período pós-guerra, das expectativas de se pagar menos tributos e de se obter o máximo de bens públicos, o que teve como consequência o aumento simultâneo da carga tributária e da quantidade de benefícios fiscais<sup>1</sup>.

A conjunção de uma alta carga tributária com uma enorme quantidade de benefícios fiscais gera diversos problemas para o contribuinte, que, dada a complexidade do sistema tributário, repleto de regras especiais, passa a não mais saber por que paga um alto valor de impostos, enquanto seu vizinho talvez pague menos<sup>2</sup>.

Da mesma forma, a proliferação dos benefícios fiscais gera diversos problemas para o Estado, na medida em que não existem controles formais sobre seus efeitos para o Erário público. Assim, a aprovação de benefícios fiscais determina uma redução indeterminada de recursos públicos, a qual não possui limites quantitativos, criando diversos problemas para a gestão responsável e planejada das finanças públicas.

Nesse sentido, verificou-se no debate político e acadêmico nas décadas de 1960 e 1970 a necessidade de comparar os benefícios fiscais com as despesas diretas, uma vez que ambos os institutos têm o mesmo efeito prático final, que é o empobrecimento do Estado no exato montante do enriquecimento dos particulares beneficiados.

A transferência de recursos públicos através de benefícios fiscais, entretanto, não é submetida aos mesmos controles que as despesas diretas, pois não é aprovada pelo Poder

---

<sup>1</sup> O fato foi analisado pelo autor na situação limite da Alemanha do pós-guerra, em que as potências aliadas haviam determinado a formação do sistema tributário alemão, com impostos sobre a renda com alíquotas de até 95%. Assim, como reação dos legisladores alemães para fazer frente aos altos impostos, foram aprovados diversos benefícios fiscais. Cf. KIRCHHOF, Paul. *Der Verfassungsauftrage zur Erneuerung des Steuerrechts*. Disponível em: <[www.akademienunion.de/\\_files/akademiejournal/2002-2/AKJ\\_2002-2-S-15-26\\_kirchhof.pdf](http://www.akademienunion.de/_files/akademiejournal/2002-2/AKJ_2002-2-S-15-26_kirchhof.pdf)>. Acesso em: 15 maio 2008. p. 15-16.

<sup>2</sup> Cf. KIRCHHOF, Paul. *Der Verfassungsauftrage zur Erneuerung des Steuerrechts*. Obra citada (nota 1). p. 17.



Legislativo periodicamente em termos quantitativos através do processo orçamentário, o que faz com que acarrete diversos problemas relativos ao seu controle e legitimidade.

De tal constatação surgiu a necessidade de introduzir mecanismos de controles formais sobre os efeitos financeiros decorrentes da instituição de benefícios fiscais, devendo-se, para tanto, integrar tais valores no processo orçamentário, tornando possível assim a comparação de tais transferências indiretas de recursos com as despesas diretas de mesma finalidade.

Foi na busca da integração dos efeitos dos benefícios fiscais no processo orçamentário que surgiu nos Estados Unidos o conceito de “*tax expenditure*”, o qual pode ser traduzido como gasto tributário<sup>3</sup>, que constitui uma forma de contabilizar os valores “gastos” com tais desonerações, tornando possível a sua comparação com as despesas diretas no processo orçamentário.

Nesse contexto, o presente estudo se propõe a analisar o regime jurídico do gasto tributário no direito financeiro brasileiro.

Tal estudo tem início, no Capítulo I, com a análise do conceito de gasto tributário, sua origem e manifestações na doutrina e no direito comparado. Essa análise parte do estudo das comparações entre os efeitos financeiros e os controles dos benefícios fiscais e das despesas públicas, mais especificamente as subvenções, para então se determinar como foi desenvolvido o conceito de gasto tributário, os seus critérios de identificação, metodologias de mensuração e formas de integração no processo legislativo-orçamentário.

Uma vez empreendida a análise dos aspectos gerais doutrinários sobre o instituto, parte-se para o estudo do regime jurídico desse conceito no direito brasileiro no Capítulo II. Tal conceito foi introduzido com a Constituição Federal de 1988, que institui a necessidade de integração de um relatório de gastos tributários ao processo orçamentário em seu artigo 165, § 6º. Nesse sentido, o controle do gasto tributário se intensificou com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual institui em seu artigo 14 um regramento jurídico rígido sobre essa prática.

Dessa forma, são analisadas as normas constitucionais aplicáveis ao instituto, bem como as veiculadas por lei complementar, notadamente a Lei de Responsabilidade Fiscal.

---

<sup>3</sup> Em que pese a adoção da expressão “renúncia de receita” pelo Constituinte Originário de 1988 para denominar o instituto, foi adotado no presente trabalho o vocábulo “gasto tributário” para identificar o instituto. Tal expressão, embora de origem alienígena, sendo a tradução do termo “*tax expenditure*” desenvolvido pela doutrina norte-americana, parece ter sido o escolhido pela doutrina especializada sobre o assunto por ser o mais preciso, motivo pelo qual passou a ser adotado oficialmente no Brasil a partir de 2003 no processo orçamentário federal. Cf. Capítulo II, item 4.3.

Uma vez explorados todos os aspectos da regulação constitucional e nacional sobre o tema, parte-se para a análise do cumprimento de tais normas no processo orçamentário federal, o qual inclui, desde 1989, um relatório de gastos tributários anexo à proposta de lei orçamentária.

O relatório federal, entretanto, não utiliza um conceito adequado e consistente de benefício fiscal, o qual é necessário para se determinar quais normas fiscais geram gastos tributários e, por isso, devem ter o seu efeito discriminado no processo orçamentário. Este problema fica claro na análise das Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs) e dos demonstrativos de gastos tributários da Secretaria da Receita Federal, os quais apresentam grandes inconsistências conceituais ao longo dos anos.

Em vista de tal problema, partindo de um conceito de benefício fiscal extraído da própria Lei de Responsabilidade Fiscal, o presente trabalho se propõe, no Capítulo III, a analisar individualmente cada instituto tradicionalmente utilizado pela legislação brasileira para a concessão de exonerações, de modo a traçar diretrizes para a identificação das normas que ensejam o aparecimento de gastos tributários, as quais devem se submeter ao regime jurídico do instituto.

# CAPÍTULO I

## O GASTO TRIBUTÁRIO

Sendo objeto de estudo do presente trabalho a análise do regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro, resta necessária preliminarmente a análise da origem e dos aspectos gerais desse instituto, tais como encontrados na doutrina e no direito comparado.

O presente capítulo apresenta uma análise detida do conceito de gasto tributário tal como desenvolvido pela prática política e doutrina nas décadas de 1960 e 1970, o qual foi criado com o objetivo de estabelecer controles similares aos da despesa pública para os efeitos financeiros dos benefícios fiscais.

Para tanto, parte-se da análise dos conceitos jurídicos de despesa pública e subvenção, as similaridades de seus efeitos com os causados por benefícios fiscais e as diferenças dos controles jurídicos entre esses institutos. A partir dessa comparação, parte-se para a análise do conceito jurídico de gasto tributário, a sua origem, relação com figuras semelhantes e enunciações encontradas na doutrina e no direito comparado.

Uma vez definido o conceito de gasto tributário, inicia-se a análise dos critérios de identificação desse instituto no caso concreto, bem como das formas existentes de sua quantificação e integração no processo legislativo-orçamentário.

### 1 O CONCEITO DE GASTO TRIBUTÁRIO

Os benefícios fiscais são tão antigos quanto os próprios tributos. Já no antigo Egito ensinava-se aos escribas que o oficial do grande faraó devia agir com benevolência relativamente aos mais carentes e desfavorecidos<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Com efeito, um antigo texto egípcio prescrevia o benefício concedido para agricultores sem recursos. Cf. ADAMS, Charles. *For Good and Evil – The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. 2. ed. New York: Madison Books, 1993. p. 8. Em sua tese de titularidade, LUÍS EDUARDO SCHOUERI mostra que o emprego de benefícios fiscais não é novo, sendo verificado desde a Antiguidade até os dias atuais. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 109.

O estudo jurídico desse instituto, entretanto, é ainda incipiente. O próprio conceito não possui uma definição rigorosa, sendo expresso pela doutrina e legislação por diversos vocábulos<sup>5</sup>, tais como “benefícios fiscais”, “incentivos fiscais”<sup>6</sup>, “desoneração tributária”, “isenções”, “privilégios fiscais”, “alívio fiscal”, entre outros<sup>7</sup>. Da mesma forma, a definição de tais conceitos não é uníssona, podendo-se encontrar correntes distintas de definição deste instituto, que defendem que essas normas são identificadas pela sua finalidade, sua estrutura ou até mesmo pelo seu efeito<sup>8</sup>.

Assim, embora não seja possível encontrar uma definição satisfatória para o termo “benefício fiscal”, sem dúvida uma característica fundamental deste conceito é que tais normas determinam, por meio de uma grande variedade de mecanismos, um tratamento tributário menos gravoso para os contribuintes beneficiados, acarretando um recolhimento menor de tributos. Nesse sentido, o exemplo clássico é a norma de isenção, a qual estabelece que, para um fato gerador, em certas circunstâncias, não haverá a obrigação de pagar determinado tributo.

Assim, o “benefício” auferido pelos contribuintes abrangidos por um benefício fiscal é exatamente a diminuição, parcial ou total, do valor de tributos a ser pago. Essa redução, em caráter excepcional, da tributação sobre determinado fato tem como resultado a manutenção da propriedade de determinados valores pelo particular, os quais, sem tal norma, a princípio seriam pagos ao Erário.

Esse efeito dos benefícios fiscais – o empobrecimento do Estado na exata proporção do enriquecimento do contribuinte – faz com que estes sejam relevantes para as

---

<sup>5</sup> Tal fenômeno já foi verificado por FERNANDO SAINZ DE BUJANDA em sua análise das desonerações fiscais, quando afirmou que “*todo problema financiero es susceptible de una diversidad de tratamientos científicos. Bajo la apariencia unitaria de cualquier fenómeno, el análisis teórico descubre una pluralidad de facetas, cada una de las cuales ofrece posibilidades para un examen sistemático, guiado por un criterio organizador que derive de la índole peculiar del ángulo de visión adoptado. Se produce así una especie de multiplicación de los objetos de estudio. En rigor, más que de fenómenos unitarios, estudiados desde distintas perspectivas, podría hablarse de tantos fenómenos como perspectivas de estudio se ofrezcan a la investigación*”. Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. III, p. 387.

<sup>6</sup> Vale ressaltar que, no Brasil, o próprio Superior Tribunal de Justiça não dispensa o tratamento esperado à conceituação da expressão “benefício fiscal”. Com frequência, nos mais variados acórdãos, os termos “incentivo fiscal”, “incentivo”, “benefício fiscal” e “isenção” são empregados como sinônimos (por exemplo, REsp n. 509.802/AM e REsp n. 297.641/CE). Cf. DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Felipe Cianca. Incentivos Fiscais no STJ. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 271-272.

<sup>7</sup> No mesmo sentido, Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 84, Brasília: TCU, 2000. p. 27.

<sup>8</sup> Como será analisado detalhadamente. Cf. Capítulo I, item 2.

finanças públicas e, conseqüentemente, para o direito financeiro, uma vez que possuem o mesmo efeito das despesas públicas, mais especificamente as subvenções.

Entretanto, a transferência de recursos públicos por benefícios fiscais não é feita diretamente, com o repasse de recursos do Erário para o particular, mas de modo indireto, motivo pelo qual não se aplicam os controles jurídicos tradicionais das despesas diretas.

A ausência de controles formais sobre os efeitos financeiros dos benefícios fiscais gera diversos problemas para a gestão responsável e planejada das finanças públicas, na medida em que tais transferências de recursos públicos são efetuadas sem nenhuma transparência, muitas vezes sem um planejamento adequado.

Assim, dessas características básicas dos benefícios fiscais decorrem as similaridades dos seus efeitos com as despesas públicas, mais especificamente as subvenções, e também as principais diferenças, o que leva à necessidade de controles formais para a sua instituição, os quais foram desenvolvidos por meio do conceito de gasto tributário.

Destarte, para explorar o conceito de gasto tributário com a devida profundidade, deve-se analisar inicialmente a similaridade dos efeitos financeiros dos benefícios fiscais e as despesas públicas, mais especificamente as subvenções, e posteriormente as diferenças existentes quanto aos controles jurídicos sobre os dois institutos.

Para tanto, resta necessária a análise dos conceitos jurídicos de despesa pública e subvenção.

## **1.1 O conceito de despesa pública e subvenção**

Na melhor lição de ALIOMAR BALEEIRO, existem dois conceitos distintos para a locução “despesa pública”.

O primeiro designa o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa jurídica de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos<sup>9</sup>. Assim, a despesa é parte do orçamento, ou seja, é aquela em que se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Forma, então, “o

---

<sup>9</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Atualizado por Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 73.

*complexo da distribuição e emprego das receitas para custeio dos diferentes setores da administração*”<sup>10</sup>.

Um segundo conceito determina que a despesa pública é também a “*aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo*”<sup>11</sup>.

A observação dos fatos, segundo ALIOMAR BALEEIRO, mostra que o ato da despesa pública é, em si, um ato político<sup>12</sup>. O Estado obedece a critérios políticos quando institui o processo de serviço público para satisfação de determinada necessidade coletiva, empregando para tal fim recursos monetários.

Juridicamente, entretanto, a despesa pública possui características e efeitos que lhe são únicos. Sem dúvida, o mais importante é o emprego de dinheiro público. Nesse sentido, defende o autor que “*toda despesa pública pressupõe, como elemento essencial, emprego de dinheiro para fins públicos*”<sup>13</sup>. Logo, na teoria tradicional, sendo o objetivo público alcançado sem a aplicação de dinheiro, não haveria despesa pública, mas outro processo financeiro e administrativo.

Outra característica do conceito jurídico de despesa pública é a de que esta, pela tradição constitucional republicana, deve ser previamente autorizada pelo Poder Legislativo. Essa autorização é dada no conjunto de dotações que compõem o orçamento ou por meio de créditos adicionais<sup>14</sup>. Para tanto, criou-se um grau próprio de juridicidade

---

<sup>10</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Obra citada (nota 9). p. 73.

<sup>11</sup> Envolve, em regra geral, fins de serviço público, regulados pelo direito administrativo e, quase sempre, realizados segundo a técnica da ciência da administração. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Obra citada (nota 9). p. 73.

<sup>12</sup> Nesse sentido, o autor ressalta a diferença entre o aspecto político e o técnico da despesa pública. “*Em todos os tempos e lugares, a escolha do objetivo da despesa envolve um ato político, que também se funda em critérios políticos, isto é, nas idéias, convicções, aspirações e interesses revelados no entrechoque dos grupos detentores do poder. Tal constatação põe em contraste o aspecto político e o aspecto técnico do gasto público. Por um lado, o político delibera o que deve ser objeto da despesa pública, isto é, que necessidades humanas de caráter coletivo devem ser satisfeitas pelo processo do serviço público. Pelo outro, o aspecto técnico deve investigar como obter o máximo de eficiência e de conveniência social com o mínimo de sacrifício pecuniário. Ou como desse sacrifício se poderá esperar o maior rendimento de proveitos para a comunidade politicamente organizada*”. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Obra citada (nota 9). p. 77-78.

<sup>13</sup> Por outro lado, concorda que há quem entenda de maneira diversa, qual seja, que o Estado possa “despender em natureza”. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Obra citada (nota 9). p. 74.

<sup>14</sup> Logo, em princípio, nenhuma autoridade, sem exceção sequer do Presidente da República, pode ordenar ou efetuar despesa sem autorização do Poder Legislativo, ou acima dos limites da autorização, nem desviar para fins diversos, ainda que úteis e indispensáveis. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Obra citada (nota 9). p. 80-81.

para a despesa pública, estabelecendo-se que todos os valores gastos pelo Estado devem ter prévia e quantificada aprovação legal, chamado de princípio da tipicidade quantitativa.

O conceito de despesa pública abarca em si diversos outros conceitos. Esse é o caso das subvenções.

Embora não seja possível encontrar um conceito universal de subvenção<sup>15</sup>, uma considerável quantidade de estudiosos do conceito tende a concordar com o fato de que, sendo as subvenções espécie do gênero de despesa pública, consistem em transferências diretas de recursos financeiros do Estado para entidades privadas. Tais transferências, no entanto, têm como característica definidora o fato de não possuírem uma contraprestação (*Gegenleistung*).

Conforme visto, toda despesa pública tem como característica própria o dispêndio de recursos financeiros. Entretanto, em quase todos os casos o Estado recebe uma contraprestação pelo valor despendido, a qual não existe no caso das subvenções. Daí a conclusão de MICHAEL RODI de que as subvenções são prestações do Estado para específicos entes privados sem uma correspondente contraprestação econômica<sup>16</sup>.

A par desses critérios, todavia, é comum também se encontrar na doutrina e legislação a vinculação do conceito de subvenção a um critério finalístico, segundo o qual tais transferências de recursos públicos teriam como objetivo gerar um efeito econômico de interesse público, como o estímulo à geração de empregos e ao crescimento econômico.

Esse aspecto fica claro no direito francês, onde a subvenção é vista como dirigida a empresas ou a programas de criação, extensão ou de localização de atividades acompanhadas da criação de empregos e de realização de investimento<sup>17</sup>. Nesse sentido, na lição de GASTÓN JÈZE, subvenção é uma soma de dinheiro que se entrega periodicamente

---

<sup>15</sup> Nas palavras de MICHAEL RODI, “*es gibt keine allgemeinverbindlichen Begriff der Subvention. Die Suche nach ihm war und ist zum Scheitern verurteilt*”. Cf. RODI, Michael. *Die Subventionsrechtordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000. p. 29.

<sup>16</sup> Nas palavras do autor, “*Subventionen sind danach Staatsleistungen an Private insbesondere Unternehmen, denen keine ‘ökonomische Gegenleistung’ entspricht*”. Cf. RODI, Michael. *Die Subventionsrechtordnung*. Obra citada (nota 15). p. 31. Nesse sentido, para o autor o conceito de subvenção apresenta os seguintes requisitos: “*Subventionen sind: (a) Vermögenswert Begünstigen, die (b) Ein Träger öffentlicher Verwaltung (aus öffentlicher Mitteln) (c) An Private zahlt (d) die weder eine Ersatzleistung für erlittene Nachteile sind, durch die der Empfänger (e) zur Erreichung eines bestimmten öffentlichen Zwecks (f) zu einem konkreten Verhalten bestimmt werden soll*”. Cf. RODI, Michael. *Die Subventionsrechtordnung*. Obra citada (nota 15). p. 43.

<sup>17</sup> Cf. CRUCIS, Henry Michel. *Finances Publiques*. Paris: Montchrestien, 2003. p. 11. No mesmo sentido, a definição de JACQUES GROSCLAUDE e PHILIPPE MARCHESOU ao afirmarem que as subvenções constituem “*uma ajuda ao funcionamento ou representa uma contribuição ao equilíbrio da empresa*”. Cf. GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESOU, Philippe. *Droit Fiscal General*. 4. ed. Paris: Dalloz, 2003. p. 86.

ou em sua totalidade a um Ente privado com o objetivo de facilitar o funcionamento de um empreendimento privado que pratica atividades de interesse público<sup>18</sup>.

Já no direito português<sup>19</sup>, o conceito é definido com menor precisão, sendo entendido como “dávivas monetárias”<sup>20</sup> ou “ajudas financeiras”<sup>21</sup>. Assim, para GUILHERME W. O. MARTINS, “o conceito genérico de subvenção reporta à ajuda financeira directa efectuada pelo Estado a favor de determinadas entidades, colectivas ou singulares”<sup>22</sup>.

No direito brasileiro, verifica-se um conceito jurídico formal de subvenção no § 3º do artigo 12 da Lei n. 4.320/1964, o qual determina que as subvenções são “transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas”. Podem ser de duas espécies: a) subvenções sociais, “as que se destinem a instituições públicas ou privadas de carácter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa”<sup>23</sup>, e b) subvenções econômicas, “as quais se destinem a empresas públicas ou privadas de carácter industrial, comercial, agrícola ou pastoril”<sup>24</sup>.

Percebe-se que o conceito legal de subvenção no direito brasileiro determina que esse instituto possui natureza de auxílio a entidades beneficiadas, destinado a cobrir seus custos, sendo classificado de acordo com o tipo da atividade da entidade beneficiada. Tal entendimento também é encontrado na doutrina pátria sobre as subvenções.

---

<sup>18</sup> Cf. JÈZE, Gaston. *Principios Generales de Derecho Administrativo*. Tradução de Millán Almagro. Primeira Parte. Buenos Aires: Depalma, 1949. p. 53.

<sup>19</sup> Sobre o conceito de subvenção no direito português Cf. SALMON, Jacques. *Les Subventions*. Bruxelas: Bruylant, 1976. p. 45. Cf. FREITAS DO AMARAL, Diogo. *Curso de Direito Administrativo*. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. v. I, p. 261. Cf. CAUPERS, João. *Introdução ao Direito Administrativo*. Lisboa: Editorial Notícias, 2000. p. 185. Cf. ESTORINHO, Maria João. *A Fuga para o Direito Privado – Contributo para o Estudo da Actividade de Direito Privado da Administração Pública*. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 109-120. Cf. NABAIS, José Casalta. *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. p. 169-172.

<sup>20</sup> Cf. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997. p. 403.

<sup>21</sup> Sendo, assim, muitas vezes ligado à ideia de financiamento Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: RT, 2006. p. 370.

<sup>22</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 106. No mesmo sentido, Cf. COLSON, Jean-Phillipe. *Droit Public Économique*. 3. ed. Paris: L.G.D.J., 2001. p. 414-417. Logo, seguindo a doutrina germânica, o autor entende que a subvenção é um “fomento” (*Forderung*) tendo em vista o fortalecimento da “capacidade prestadora” (*Leistungskraft*) de um Ente privado. Cf. SIEBERT, Wolfgang. *Privatrecht im Bereich öffentlicher Verwaltung – zur Abgrenzung und Verflechtung von öffentlichem recht und Privatrecht. Festschrift für Hans Niedermeyer - zum 70. Geburtstag*. Göttingen: Otto Shwartz&Co, 1953. p. 235.

<sup>23</sup> As quais são reguladas pelos artigos 16 e 17 desta lei.

<sup>24</sup> As quais são reguladas pelo artigo 18 desta lei. Tais noções são repetidas pelos artigos 59 e 60 do Decreto n. 93.872/1986.



Esse é o caso de REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, que define a subvenção como “o auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais”<sup>25</sup>.

Também para MARCOS A. V. CATÃO, as subvenções são ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, nos termos da legislação específica, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público<sup>26</sup>. Por sua vez, para AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO as subvenções ou subsídios são recursos em dinheiro transferidos do Erário público para uma determinada atividade empresarial com a finalidade de reduzir o preço de venda do bem ou serviço<sup>27</sup>.

Vale ressaltar que o caráter finalístico no conceito de subvenção é apoiado na doutrina nacional por GERALDO ATALIBA, para quem os poderes públicos, no Brasil e em todo o mundo, usam a subvenção como instrumentos de estímulo e incentivo a determinada atividade, ou ainda para compensar encargos ou a supressão de direitos ou favores legais<sup>28</sup>. Também RICARDO LOBO TORRES observa que a subvenção é instrumento que o Executivo pode usar com relativa discricionariedade, valendo-se em cada caso das justificativas de ordem pública e da disponibilidade de caixa para transferências de recursos ao particular<sup>29</sup>.

Já no direito internacional, devido à notável influência do vocábulo em inglês “*subsidie*”, que pode ser traduzido literalmente para subvenção, o termo “subsídio” passou a ser utilizado por muitos doutrinadores em uma conotação própria, designando subvenções de cunho econômico, que visam desagravar ou estimular uma determinada atividade econômica. Daí a conclusão de RICARDO LOBO TORRES de que “*os subsídios podem ser incluídos no conceito mais abrangente de subvenção*”<sup>30</sup>.

---

<sup>25</sup> Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 371. Vale ressaltar que HELY LOPES MEIRELES adota a definição de que “*os auxílios e subvenções concedidos pela União e pelo Estado, para fins especiais, ou em face de ocorrências excepcionais na vida do Município, constituem provisão extraordinária, que se integra na sua receita para a satisfação dos encargos a que é destinada*”. Nesse sentido, para o autor, as subvenções também podem ser transferências entre pessoas jurídicas de direito público. Cf. MEIRELES, Hely Lopes. *Finanças Municipais*. São Paulo: RT, 1979. p. 154-155.

<sup>26</sup> Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 60.

<sup>27</sup> O autor ressaltar que essa finalidade é comum às isenções fiscais, que também visam a um desagravamento do custo do bem ou serviço Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 57.

<sup>28</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. Isenção e Subvenção. *Revista dos Tribunais*, n. 508, São Paulo: RT, 1978. p. 51.

<sup>29</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III, p. 366-367.

<sup>30</sup> Entretanto, para o autor, os dois conceitos se afastam na medida em que o subsídio tem a função específica na intervenção do Estado no domínio econômico, visando influir na formação de preços e

Apesar do significado múltiplo do conceito, muitos doutrinadores utilizam o termo subsídio para a análise de subvenções. É o caso de CARLOS VALDER DO NASCIMENTO, para quem o subsídio, vocábulo também empregado no sentido de incentivo, deriva da palavra latina *subsidium* (reforço, auxílio) e revela todas as ações que buscam socorrer determinadas situações que o Estado entenda imprescindíveis à satisfação das necessidades públicas<sup>31</sup>.

Conclui-se, portanto, que as subvenções são transferências de recursos diretas do Estado, sem nenhuma contraprestação, para prestar auxílios financeiros para determinado particular, com base em justificativa de ordem pública.

Tais características das subvenções apresentam fortes similitudes com os efeitos decorrentes da instituição de benefícios fiscais, motivo pelo qual os institutos são comparados por muitos estudiosos, o que será analisado a seguir.

---

incentivar a produção de determinados bens. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 367-368. Por outro lado, como ensina REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, o uso do conceito como palavra identificadora do auxílio fornecido mediante recursos orçamentários deve ser abandonado, porque o vocábulo subsídio tomou novos conteúdos com o advento da Emenda Constitucional n. 19/1998, quando passou a significar também a remuneração dos agentes políticos nos termos do artigo 37, XI, da Constituição Federal (com redação alterada pela Emenda Constitucional n. 41/2003). Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 370.

<sup>31</sup> Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. Comentários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 104. Em sentido similar é a opinião de ADILSON RODRIGUES PIRES, ao afirmar que “*entende-se como subsídio toda ajuda oficial de governo, com o fim de estimular a produtividade de indústrias instaladas no país. O subsídio tem por objetivo promover o desenvolvimento de setores estratégicos sob o ponto de vista econômico, ou de regiões mais atrasadas, além de servir como instrumento de incentivo às exportações, sobretudo em países em desenvolvimento*”. Cf. PIRES, Adilson Rodrigues. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 201. No mesmo sentido, o autor já afirmou que subsídio é “*toda ajuda oficial de governo, seja de natureza comercial, financeira, cambial ou fiscal, com o fim estimular a produtividade de indústrias instaladas no País. Os subsídios têm efeito equalizador de preços*”. Cf. PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras Reflexões sobre a Questão dos Incentivos Fiscais no Brasil*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 22. Também para CARL SHOUP, o pagamento de um subsídio, como instrumento de transferência de recursos do governo para os particulares independentemente do fornecimento de bens ou serviços, é condicionado a determinada “performance” econômica pelo beneficiário. Cf. SHOUP, Carl. Negative Taxes, Welfare Payments and Subsidies. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, Milão: Giuffrè, 1967. p. 554. Já a OCDE apresenta o seguinte conceito: “*industrial subsidies are specific direct and indirect financial support measures of central or sub-central governments in favor of manufacturing industry resulting in a net cost to government*”. Cf. OCDE. *Industrial Subsidies: A Reporting Manual*. Paris: OCDE, 1995. p. 12. No mesmo sentido, Cf. RODI, Michael. *Die Subventionsrechtordnung*. Obra citada (nota 15). p. 41.

## 1.2 As similaridades entre os efeitos financeiros dos benefícios fiscais e as subvenções

A despesa pública, como visto, representa juridicamente uma transferência de recursos financeiros públicos para o particular. Tal transferência, que requer autorização legislativa qualitativa e quantitativa pelo devido processo orçamentário, é feita sem nenhuma contraprestação direta no caso das subvenções.

Por sua vez, os benefícios fiscais representam uma norma tributária de exceção, da qual resulta, para um determinado grupo de contribuintes, um recolhimento menor de tributos e, conseqüentemente, uma redução de receitas para o Estado.

Embora juridicamente distintas, pode-se prontamente verificar que, economicamente, o resultado financeiro para o Estado e para o particular dessas duas figuras são semelhantes. Isso porque ambos os institutos representam a outorga de uma vantagem financeira para um particular, sem contraprestação, resultando em um prejuízo para o Estado.

Nesse raciocínio, desenvolveram-se na doutrina diversas comparações entre os institutos da subvenção e dos benefícios fiscais, em vista do efeito similar de ambos para o Erário público.

Esse é o caso de STANLEY S. SURREY, que concluiu que os benefícios fiscais, ao “erodirem” a base de arrecadação, fazem em última instância com que o Estado tenha menos recursos em privilégio ao particular, tal como ocorre nas despesas diretas<sup>32</sup>. Logo, para o autor, ambos os institutos deveriam ser tratados pelo orçamento público de modo similar.

Na doutrina germânica, HERMANN-WILFRIED BAYER conclui que, muito embora o conceito de subvenção pressuponha uma prestação pecuniária direta pelo Estado, o que não se verifica no caso dos benefícios fiscais, não pode a visão formal deixar de reconhecer que essencialmente ocorre uma subvenção, seja com uma prestação pecuniária, seja com uma renúncia por parte do Estado<sup>33</sup>. Também KLAUS TIPKE é categórico ao incluir os benefícios fiscais entre as formas de subvenções<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Cambridge: Harvard Press, 1973. p. 139.

<sup>33</sup> Cf. BAYER, Hermann-Wilfried. Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen. *Steuer und Wirtschaft*, n. 2, Köln: Otto Schmidt, 1972. p. 149-156. Cumpre ressaltar que o autor utiliza um conceito mais amplo de subvenção, o qual foi muito difundido na doutrina alemã, considerando que os incentivos fiscais são uma forma de subvenção. Também HANS SPANNER reconhece que formalmente se trata de institutos distintos, mas argumenta que não pode a visão formal deixar de

Já GABRIEL CASADO OLLERO conclui em seus estudos, pela intercambialidade das subvenções com os benefícios fiscais, ao afirmar que a subvenção “*se presenta como un mecanismo financiero perfectamente intercambiable com la exención, bonificación o cualquier outra medida de favor fiscal o efecto desgravatorio de la prestación tributaria*”<sup>35</sup>.

Também no âmbito do GATT/OMC, a definição do termo “subsídios” inserida na Rodada do Uruguai<sup>36</sup> determina expressamente a inclusão dos benefícios fiscais entre as formas de subvenção<sup>37</sup>.

Em nosso país, RICARDO LOBO TORRES observa que “*desmistificou-se nos últimos anos o mecanismo dos privilégios e das desgravações fiscais. Percebe-se hoje que são todos eles conversíveis entre si, o que permite que se lhes desvende a concessão injustificada, ainda que camuflada sob diferentes rótulos*”<sup>38</sup>. Daí a conclusão do autor de que “*a verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência será obtida: o empobrecimento do ente público e o enriquecimento do contribuinte*”<sup>39</sup>.

A comparação dos efeitos dos benefícios fiscais com as subvenções também foi expressa, na doutrina nacional, por GERALDO ATALIBA<sup>40</sup>, LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>41</sup>, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO<sup>42</sup>, entre outros.

reconhecer que essencialmente ambos são figuras similares. Em sentido similar, Cf. SPANNER, Hans. Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung. *Steuer und Wirtschaft*, n. 47, Köln: Otto Schmidt, 1970. p. 378-394.

<sup>34</sup> Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: Otto Schmidt, 1993. v. I, p. 123-124.

<sup>35</sup> Cf. OLLERO, Gabriel Casado. Los Fines no Fiscales de los Tributos. In: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma: Libro-Homenaje al Profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991. v. I. p. 138.

<sup>36</sup> Uma das vantagens da chamada Rodada do Uruguai apontadas por VERA THORSTENSEN foi a inserção, no âmbito da Organização Mundial do Comércio, de uma definição para o termo “subsídios”. Cf. THORSTENSEN, Vera. *OMC – Organização Mundial do Comércio: as Regras do Comércio Internacional e a Nova Rodada de Negociações Multilaterais*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 133.

<sup>37</sup> Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, sucedâneo do Acordo sobre Interpretação e Aplicação dos Artigos VI, XVI e XXIII do GATT, conhecido como Código de Subsídios.

<sup>38</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 192.

<sup>39</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 293-294. No mesmo sentido, Cf. SOUZA, Luís A. Xavier de. As Renúncias Tributárias Federais no Brasil: uma Abordagem Macroeconômica. *Revista FAE*, v. VI, n. 2, Curitiba, 2003. p. 58.

<sup>40</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *Isenção e Subvenção*. Obra citada (nota 28). p. 51.

<sup>41</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 57-58.

Portanto, verifica-se que doutrinadores de diversos países são categóricos ao mostrarem a semelhança entre os efeitos dos benefícios fiscais e as subvenções, na medida em que ambos são instrumentos de transferência de recursos do Estado para um determinado grupo de particulares. Nesse sentido, verifica-se a intercambialidade existente entre as duas figuras, na medida em que o Administrador público pode se utilizar tanto de subvenções como de benefícios fiscais para efetuar transferências de recursos para determinado grupo econômico, visando um determinado efeito.

Contudo, a instituição de benefícios fiscais é substancialmente distinta da criação de subvenções, já que, enquanto os benefícios fiscais são aprovados pelo Poder Legislativo como qualquer outra norma de matéria tributária, as subvenções são aprovadas no processo legislativo orçamentário.

Dessa diferença fundamental decorrem as principais diferenças no controle político e financeiro das transferências de recursos mediante subvenções e benefícios fiscais.

### **1.3 As diferenças entre os controles dos efeitos dos benefícios fiscais e das subvenções**

Como visto, a principal diferença entre as subvenções e os benefícios fiscais é que, embora ambos provoquem o dispêndio de recursos públicos, na primeira figura este é feito de modo direto, com a efetiva transferência de recursos das contas do Tesouro, enquanto na segunda os valores apenas deixam de ser recolhidos ao Erário.

Nesse sentido, verificam-se grandes diferenças quanto aos controles existentes sobre as subvenções e os benefícios fiscais.

Em primeiro lugar, a alocação de recursos públicos mediante benefícios fiscais não é submetida à aprovação legislativa direta e quantificada, no processo orçamentário, na medida em que o ordenamento jurídico da maioria dos países determina que apenas os gastos diretos do Estado devem se submeter a esse procedimento<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. Obra citada (nota 27). p. 57.

<sup>43</sup> Cf. SURREY, Stanley S.; McDANIEL, Paul R. *Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985. p. 100.

Desse modo, enquanto a despesa direta recebe a autorização específica quanto ao valor a ser despendido, os benefícios fiscais são aprovados sem limite quantitativo<sup>44</sup>. Afinal, determinando uma norma de benefício fiscal uma redução da carga tributária nas situações que especifica, não é possível estabelecer previamente qual será o valor total que deixará de ser arrecadado pelos contribuintes.

Essa indeterminação faz com que a aprovação de benefícios fiscais seja substancialmente distinta da aprovação de transferências diretas de recursos, porque as subvenções são aprovadas dentro do processo legislativo orçamentário, em que, dentro de uma quantidade limitada de recursos, são escolhidos pelo Poder Legislativo os dispêndios de maior prioridade.

Por outro lado, os benefícios fiscais são aprovados como as demais leis tributárias, sem nenhum tipo de restrição orçamentária, o que inviabiliza a sua comparação com outras medidas de mesmo objetivo em uma análise de custo/benefício. Isso faz com que os benefícios fiscais sejam, via de regra, aprovados com maior facilidade, pois são normas sem nenhum custo aparente<sup>45</sup>.

Da mesma forma, uma vez aprovado o benefício fiscal, caberá aos contribuintes decidirem o quanto incorrerão no fato gerador do tributo e, com isso, o quanto economizarão de tributos aproveitando-se do benefício<sup>46</sup>. Dessa forma, percebe-se que a aprovação de um benefício fiscal transfere ao particular a decisão sobre o montante de recursos a serem transferidos do Erário para os contribuintes<sup>47</sup>.

---

<sup>44</sup> Nesse sentido, Cf. BROWN, Colin. Tax Expenditures in Australia. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004. p. 47.

<sup>45</sup> Logo, a chancela legislativa não é completa, na medida em que os parlamentares não sabem qual o montante de recursos que está sendo transferido para os particulares, pois este dependerá do comportamento dos contribuintes que aproveitarão do benefício. Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Disponível em: <www.imf.org>. Acesso em: 26 maio 2008. p. 6.

<sup>46</sup> Assim, o programa de fomento baseado em incentivos fiscais apresenta um viés em direção ao planejamento privado e uma política não intervencionista do Estado, pois as decisões relativas à alocação de recursos públicos passam a ser do empresário privado e não do governo. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Disponível em: <www.eclac.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MarcosNobrega1.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2008. p. 21.

<sup>47</sup> A transferência da decisão sobre a alocação de recursos públicos para os entes privados não é por si só reveladora. Por um lado, há quem entenda que tal medida produz o aumento na eficiência da alocação dos recursos da economia, os quais não estariam mais sob a influência política. Essa é a opinião de ROGER SMITH, para quem “*public sector leaves more decisions to the private sector, and this situation is likely to lead to increased innovation and diversity in the economy*”. Cf. SMITH, Roger. *Tax Expenditures: An Examination of Tax Incentives and Tax Preferences in the Canadian Federal Income Tax System*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1979. p. 8. Sobre esse argumento, STANLEY S. SURREY afirma que a constatação de que a alocação de recursos deve ser decidida pela iniciativa privada e não

Destarte, a impossibilidade de quantificação prévia do valor de recursos públicos renunciados com a instituição de um benefício fiscal diminui o controle do Estado sobre as suas finanças, o que dificulta o planejamento financeiro responsável.

Ademais, as despesas públicas são aprovadas periodicamente pelo Poder Legislativo no processo legislativo-orçamentário, motivo pelo qual a transferência de recursos pelo particular por meio de despesas diretas já nasce com termo final determinado, exigindo revisão periódica, o que possibilita a análise da necessidade e conveniência de sua prorrogação.

Tal controle não existe nos “gastos” gerados pela instituição de benefícios fiscais, uma vez que tais normas recebem a chancela legislativa somente quando a lei é votada, sendo muitas vezes aprovadas sem um prazo máximo de vigência. Assim, acarretam transferências de recursos para o particular sem um limite temporal, as quais somente cessarão no advento de uma norma revogatória.

Essa característica dos benefícios fiscais faz com que estes assumam o formato de benesse eterna, pois, uma vez inseridos no sistema tributário nacional, ali tenderão a permanecer para todo o sempre. São raros os casos de benefícios concedidos por prazo determinado, e ainda mais raras as impopulares propostas legislativas que tenham por objetivo suprimir benefícios já existentes.

Com isso, os benefícios fiscais se transformam em verdadeiros “gastos sem fim” (*open-ended funding*), já que, sem revisão periódica orçamentária, são livres para crescer com as alterações na economia, o que pode aumentar indefinidamente as consequências financeiras para o Estado<sup>48</sup>.

Outra característica dos benefícios fiscais é a de que estes não permitem o controle estrito da destinação dos recursos transferidos.

O emprego de recursos públicos é rigidamente controlado na quase totalidade dos ordenamentos jurídicos, submetendo-se aos mais rigorosos controles contábeis. Seu uso deve ser justificado, incorrendo no ilícito aquele que os destinar para fins diversos dos objetivados.

Assim, as subvenções têm como vantagem o fato de permitirem um controle maior sobre o seu emprego e destinação, na medida que, sendo determinados os seus

---

pelo governo em nada adiciona à discussão relativa à escolha entre benefícios fiscais e gastos diretos. Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 133.

<sup>48</sup> Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 9.

beneficiários, é possível o controle e a fiscalização do seu emprego pelos órgãos de controles interno e externo dos Entes políticos.

Nesse sentido, o emprego de recursos públicos pela despesa pública sofre na prática um controle maior sobre seu destino e aplicação do que os recursos não arrecadados em razão de benefícios fiscais<sup>49</sup>. Isso porque é possível determinar com maior certeza quais são os particulares beneficiados, os quais podem ser fiscalizados no que se refere ao emprego dos recursos recebidos.

Por outro lado, sendo as regras relativas aos benefícios fiscais instituídas para todos os contribuintes que cumprem os seus requisitos, não é possível a determinação prévia de quais serão os beneficiados. Nesse sentido, os benefícios fiscais dificilmente permitem o controle estrito da destinação dos recursos renunciados.

Assim, os benefícios fiscais são muitas vezes utilizados por contribuintes não objetivados, criando-se o chamado “efeito carona”<sup>50</sup>. Da mesma forma, não são raras as vezes em que permitem a criação de desigualdades, na medida em que os contribuintes mais abastados, que possuem maior renda e consumo, podem se aproveitar muito mais de reduções da carga tributária do que os de menor capacidade contributiva, os quais recolhem pouco ou nenhum tributo<sup>51</sup>.

Por último, outro problema causado pela instituição de benefícios fiscais é que, com frequência, não é definido a qual Ente pertence os recursos que estão sendo transferidos. Isso porque, em um Estado federal, muitas vezes o produto da arrecadação de um tributo é repartido entre dois ou mais Entes políticos<sup>52</sup>, diretamente ou através de fundos de participação<sup>53</sup>.

---

<sup>49</sup> Sobre essa questão, entretanto, há quem defenda que o emprego direto de recursos públicos por meio de benefícios fiscais terá como benefício justamente a ausência desses controles, evitando a “burocracia” de arrecadar o valor e depois o empregar no fim desejado. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 87. Sobre tal questão, STANLEY S. SURREY mostrou que não se pode afirmar *a priori* que, em determinada situação, o uso de benefícios fiscais é mais adequado que gastos diretos pelo fato de que o primeiro possui uma supervisão menos criteriosa. Afinal, pode-se tanto proceder a gastos diretos com controles rígidos quanto com controles leves. Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 130.

<sup>50</sup> Conhecido como “*free rider effect*” ou “*Mitnahmeeffekt*”. Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 12.

<sup>51</sup> Parece correto afirmar que a maioria dos incentivos fiscais provoca efeitos diversos em contribuintes de rendas distintas. Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 136.

<sup>52</sup> Tal como ocorre no Brasil nos termos dos artigos 157 a 159 da Constituição Federal.

<sup>53</sup> Sobre essa figura, Cf. CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.



Dessa forma, quando o Ente que detém a competência tributária sobre o tributo cuja arrecadação é repartida determina um benefício fiscal, este está, em realidade, determinando unilateralmente a transferência de recursos pertencentes em parte a outros Entes, provocando uma verdadeira “cortesia com chapéu alheio” (*Großzügigkeit zu Lasten Dritter*)<sup>54</sup>.

Em vista de todas as questões levantadas, verifica-se que, enquanto os gastos diretos gozam de plena transparência financeira, os benefícios fiscais são concedidos com pouca ou nenhuma transparência<sup>55</sup>. Dessa falta de transparência decorrem os principais malefícios da utilização deste instituto.

Nesse sentido, o malefício mais relevante da instituição de benefícios fiscais é que, não sendo as transferências de recursos por essas normas expostas ao adequado escrutínio legislativo, levam naturalmente ao oportunismo fiscal<sup>56</sup>. Isso porque estes benefícios representam um mecanismo muito “conveniente” para se evitar o processo orçamentário<sup>57</sup>, comprometendo a submissão legal do gasto público.

Nesse sentido, tendo os benefícios fiscal efeito direto sobre o fluxo de caixa dos contribuintes, torna-se atrativa para grandes grupos econômicos a prática de atividades de “lobby” para aumentar seus benefícios, criando inclusive um “canal aberto” para a corrupção<sup>58</sup>.

Tais atividades levam à proliferação das regras especiais de tributação<sup>59</sup>, o que torna o sistema tributário ineficiente e complexo<sup>60</sup>, acarretando custos de conformidade para o

---

<sup>54</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 68. Este seria o caso, no Brasil, da concessão de reduções de alíquotas e isenções do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) pela União Federal para determinados contribuintes, na medida em que o “custo” de tais normas benéficas também será suportado pelos Estados e Municípios, tendo em vista que parte da receita desse tributo é destinada ao Fundo de Participação dos Estados (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), nos termos do artigo 159, I, da Constituição Federal. Sobre a questão, cumpre ressaltar a decisão do STF no Brasil nos autos do RE n. 572.762-SC.

<sup>55</sup> Cf. BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004. p. 2.

<sup>56</sup> Cf. BRIXI, Hana Polackova. *Managing Tax Expenditures: Policy Options*. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004. p. 227.

<sup>57</sup> Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 21.

<sup>58</sup> Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 12.

<sup>59</sup> Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 12.

<sup>60</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 11.

contribuinte<sup>61</sup>. Ademais, as numerosas e complexas normas de benefícios fiscais também acarretam diversas dificuldades para a administração do sistema tributário pelas Autoridades Fiscais, gerando altos custos de fiscalização e administração da arrecadação por parte do Estado<sup>62</sup>.

Assim, em vista dos diversos problemas acarretados pela instituição de benefícios fiscais, notadamente às finanças públicas e ao equilíbrio fiscal, a prática política percebeu a necessidade da instituição de controles sobre os efeitos financeiros de tais normas, os quais, uma vez transparentes, permitem a comparação em pé de igualdade com os gastos diretos de mesma finalidade<sup>63</sup>.

Para a instituição de tais controles, entretanto, restaria necessária a integração dos efeitos dos benefícios fiscais no processo orçamentário. Tal integração, como será visto, foi desenvolvida pela primeira vez nos Estados Unidos nas décadas de 1960 e 1970 através da criação do conceito jurídico de gasto tributário.

## 1.4 A gênese do conceito de gasto tributário

Parece ser consenso entre os doutrinadores que a análise dos benefícios fiscais pela ótica do orçamento público teve como marco inicial os estudos de STANLEY S. SURREY, desenvolvidos em seu trabalho na Secretaria do Tesouro dos Estados Unidos nas décadas de 1960 e 1970<sup>64</sup>.

Segundo o eminente autor norte-americano, tal análise surgiu tendo como pano de fundo a precária situação financeira do governo dos Estados Unidos em setembro de 1967<sup>65</sup>. Nessa época, a combinação do crescimento dos gastos domésticos com benefícios

---

<sup>61</sup> Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 12.

<sup>62</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 11. Também PAUL KIRCHHOF conclui que a conjunção de uma alta carga tributária com um grande número de benefícios fiscais não permite a sobrevivência de nenhum sistema tributário estruturado. Cf. KIRCHHOF, Paul. *Der Verfassungsauftrag zur Erneuerung des Steuerrechts*. Obra citada (nota 1). p. 16.

<sup>63</sup> Como conclusão do sopesamento das vantagens e desvantagens da utilização de benefícios fiscais em vez de gastos diretos, STANLEY S. SURREY afirma que o “ônus da prova” deve ser sempre daqueles que propõem o benefício fiscal. Em qualquer situação, a primeira via a ser tentada deve ser a dos gastos diretos. Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 148.

<sup>64</sup> Sobre essa questão, Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Disponível em: <[www2.camara.gov.br/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2007](http://www2.camara.gov.br/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2007)>. Acesso em: 17 abr. 2008. p. 6. Vale destacar que, como será visto, na Alemanha no mesmo período desenvolveu-se a prática de reportar o efeito financeiro dos benefícios fiscais em um relatório de subsídios. Cf. Capítulo I, item 1.6.

<sup>65</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 1.

sociais durante o governo Johnson com os custos da Guerra do Vietnã havia produzido um déficit orçamentário crítico e um aumento da inflação. Para controlar esta situação, o Poder Executivo recomendou uma elevação de 10% na alíquota do imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas<sup>66</sup>.

Entretanto, muitos membros do Congresso norte-americano acreditavam que a inflação poderia ser controlada com a redução de gastos governamentais, ou ao menos com uma política combinada de redução de custos e aumento de tributos<sup>67</sup>. Como resultado, o Congresso criou uma comissão especial para analisar os gastos do orçamento, de modo a encontrar excessos<sup>68</sup>.

Nos trabalhos da comissão, como STANLEY S. SURREY ressaltou, não foram em nenhum momento examinadas as perdas de recursos públicos decorrentes de benefícios fiscais<sup>69</sup>. Não era falta de conhecimento: muitos desses congressistas já haviam participado de longas discussões na ocasião da aprovação dos referidos benefícios<sup>70</sup>. O problema é que estavam analisando o orçamento público, e nele não se encontravam os valores “gastos” por meio de benefícios fiscais<sup>71</sup>.

Por esse motivo, os congressistas não conseguiam enxergar que diversas dotações contidas no orçamento público, tais como os gastos com desenvolvimento habitacional, eram em muito superadas pelos valores “gastos” por benefícios fiscais visando o mesmo objetivo<sup>72</sup>.

O resultado foi a promulgação em 1968 do “*Revenue and Expenditure Control Act*”, onde foi determinado o aumento de 10% na alíquota do imposto sobre a renda, bem como uma redução severa nos gastos governamentais<sup>73</sup>.

A impopularidade da implantação dessas medidas, que resultou no desejo popular por uma reforma fiscal, “iluminou” os membros do Congresso norte-americano sobre os valores gastos por meio do sistema tributário. Na posterior análise da reforma fiscal,

---

<sup>66</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 1.

<sup>67</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 1.

<sup>68</sup> O objetivo era encontrar despesas que pudessem ser cortadas, de modo a contornar o déficit orçamentário sem um grande aumento das alíquotas do imposto de renda. Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 1.

<sup>69</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 1.

<sup>70</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 2.

<sup>71</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 2. No mesmo sentido, Cf. SURREY, Stanley S. *The U.S. Income Tax System – The Need for a Full Accounting*. Speech before Money Marketeers, November 15, 1967. *Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for Fiscal Year 1969*. Washington D.C.: Government Printing Office, 1969. p. 326-340.

<sup>72</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 2.

<sup>73</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 2.

considerou-se pela primeira vez o corte de despesas diretas e de benefícios fiscais em pé de igualdade, levando ao nascimento da ideia de se criar um relatório financeiro-orçamentário sobre os valores de receita perdidos por tais benefícios<sup>74</sup>.

Assim, o Congresso norte-americano criou uma comissão responsável pelo levantamento e análise de todos os valores “gastos” com benefícios fiscais no imposto de renda, coordenada pelo Professor HENRY AARON. O resultado foi a publicação no *Annual Report of the Secretary of the Treasury*<sup>75</sup> em 1968 do primeiro “Orçamento de Gastos Tributários” (“*Tax Expenditure Budget*”) da história dos Estados Unidos<sup>76</sup>.

Foi nos trabalhos dessa comissão que STANLEY S. SURREY, à época Secretário-Assistente do Tesouro norte-americano, procedeu a uma análise detalhada dos benefícios fiscais que “erodiam” a receita pública<sup>77</sup>. Nesse sentido, o autor adotou o termo “*tax expenditure*”, o qual pode ser traduzido literalmente como “despesa tributária” ou “gasto tributário”, para denominar as reduções de receita pública causadas pelos benefícios fiscais<sup>78</sup>.

A origem desse termo remonta a um discurso proferido pelo autor em 15 de novembro de 1967, ao afirmar que “*through deliberate departures from accepted concepts of net income and through various special exemptions, deductions and credits, our tax system does operate to affect the private economy in ways that are usually accomplished by expenditures – in effect to produce an expenditure system described in tax language*”<sup>79</sup>.

Assim, nos trabalhos da comissão se descobriu que, como consequência de fatos históricos, falta de análises e outros fatores, o sistema tributário do país se encontrava à época repleto de benefícios tributários sobre os quais pouco se conhecia<sup>80</sup>. O montante de

<sup>74</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 3.

<sup>75</sup> Cf. U.S. TREASURY DEPARTMENT. *The Tax Expenditure Budget: a Conceptual Analysis. Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for Fiscal Year 1968*. Washington D.C.: Government Printing Office, 1968. p. 326-340.

<sup>76</sup> Cf. U.S. TREASURY DEPARTMENT. *The Tax Expenditure Budget: a Conceptual Analysis*. Obra citada (nota 75). p. 326-340. Vale ressaltar que, em 4 de outubro de 1972, o Congresso norte-americano acordou em publicar o relatório “*Estimates of Federal Tax Expenditures*” para os anos de 1967-1971. Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 4-5.

<sup>77</sup> O termo “erosão” (*erosion*) foi utilizado inicialmente por STANLEY S. SURREY para designar as medidas que diminuía a arrecadação tributária norte-americana. Posteriormente, o autor admitiu que tal termo, embora relacionado, não possuía o significado preciso do termo “*tax expenditure*”. Cf. AULT, Hugh J.; McDANIEL, Paul R.; SURREY, Stanley S.; WARREN, Willian C. *Federal Income Taxation – Cases and Materials*. Mineola: The Foundation Press, 1972. v. I, p. 669.

<sup>78</sup> Em nosso país, a expressão “gasto tributário” é mais adotada, sendo utilizada como sinônimo da expressão “renúncia de receita”. Deve-se ressaltar que no âmbito deste trabalho são utilizadas ambas as expressões indistintamente.

<sup>79</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *The U.S. Income Tax System – The Need for a Full Accounting. Speech before Money Marketeters, November 15, 1967*. Obra citada (nota 71). p. 326-340.

<sup>80</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 6.

recursos “gastos” com estes benefícios, entretanto, foi estimado em 65 bilhões de dólares, equivalente a um quarto do orçamento federal da época<sup>81</sup>.

Após a publicação do relatório final da comissão, o autor retornou à sua cadeira na Faculdade de Direito da Universidade de Harvard, onde deu prosseguimento à pesquisa, aprofundando o conceito de “*tax expenditure*”<sup>82</sup>. Essa análise aprofundada do conceito foi publicada em sua obra clássica “*Pathways to Tax Reform*” em 1973, a qual teve grande repercussão na política orçamentária norte-americana<sup>83</sup>.

Nesse sentido, após a eleição do Presidente Richard Nixon, em consequência dos trabalhos da comissão e da influência de STANLEY S. SURREY, o Congresso norte-americano tornou obrigatória a inclusão das “*tax expenditures*” no orçamento público com o *Budget Act* de 1974<sup>84</sup>.

Uma vez assentada no governo norte-americano, a prática de incluir no processo financeiro-orçamentário os efeitos decorrentes dos benefícios fiscais ganhou repercussão mundial com a edição, pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) do “*Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal*”, no qual são especificadas as boas práticas relacionadas à qualidade das informações fiscais<sup>85</sup>.

Também a Organização para o Comércio e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desenvolveu um conjunto de diretrizes para a transparência orçamentária inscritas no documento “*Transparence Budgétaire – Les Meilleures Pratiques de l’OCDE*”, composto por uma coletânea de práticas adotadas por países-membros<sup>86</sup>. Com conteúdo semelhante

---

<sup>81</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 7.

<sup>82</sup> De volta ao Tesouro dos Estados Unidos, o autor conduziu um estudo muito maior e completo relativo à reforma tributária norte-americana. O seu objetivo era especialmente a análise de formas para restaurar a “justiça” do sistema tributário norte-americano federal. Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. vii.

<sup>83</sup> No final da década de 1960 e durante a década de 1970, estabeleceu-se um grande debate acadêmico entre STANLEY S. SURREY, responsável pelo desenvolvimento do conceito de “*Tax Expenditures*”, e B. BITKER, crítico e cético quanto ao uso de tal conceito. As experiências ocorridas nas décadas que se seguiram, em que houve a consolidação do conceito, parecem ter dado razão para STANLEY S. SURREY. Cf. BORDIN, Luís Carlos Vitali. *ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial*. Brasília: ESAF, 2003. Disponível em: <[www.stn.fazenda.gov.br/premio\\_TN/VIIIPremio/sistemas/MHafdpVIIIPTN/mh\\_pemio\\_tosi.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/premio_TN/VIIIPremio/sistemas/MHafdpVIIIPTN/mh_pemio_tosi.pdf)>. Acesso em: 15 maio 2008. p. 10.

<sup>84</sup> Public Law n. 93.344. Vale ressaltar que o Congresso norte-americano considerou apenas os tributos federais sobre a renda na análise dos gastos tributários, mas *a priori* tal conceito pode muito bem ser aplicado sobre os benefícios fiscais de tributos estaduais e municipais, bem como tributos sobre o patrimônio ou o consumo. Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 26.

<sup>85</sup> Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 6-7.

<sup>86</sup> Cf. OCDE. *Tax Expenditures: a Review of the Issues and Country Practices*. Paris: OCDE, 1984.

ao do código de boas práticas do FMI, tais diretrizes registram a necessidade de discriminar e quantificar os gastos tributários no processo legislativo-orçamentário<sup>87</sup>.

Atualmente, a prestação de informações sobre renúncias fiscais por meio de peça orçamentária é prática adotada na Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Holanda, Canadá, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Portugal, Brasil, Suíça, Suécia, entre muitos outros países<sup>88</sup>.

Portanto, verifica-se que, com o desenvolvimento do conceito de “*tax expenditure*” nos Estados Unidos, os benefícios fiscais passaram a ser parte do processo orçamentário e, com isso, do direito financeiro. Tal integração dos efeitos dos benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário permite a instituição de controles de forma similar às despesas diretas, possibilitando a comparação das duas figuras na mesma linguagem.

## **1.5 A relação entre os conceitos de benefício fiscal, despesa pública e gasto tributário**

Como visto, o conceito de gasto tributário surgiu nos trabalhos de STANLEY S. SURREY, que em seu “*Pathways to Tax Reform*” de 1973 trouxe para a avaliação acadêmica a discussão já iniciada no plano político.

Em seu trabalho, o autor mostra que a “linguagem tributária” sob a qual se revestem os benefícios fiscais é perigosamente enganadora. Ela parece perfeita em sua forma técnica de prover auxílio para quem o necessita, sem nenhum prejuízo aparente. Entretanto, ao se traduzir os benefícios fiscais para a “linguagem de gastos”, comparando os custos dos benefícios fiscais com os gastos diretos, pode-se chegar a conclusões muito diversas<sup>89</sup>.

---

<sup>87</sup> Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 6.

<sup>88</sup> Uma pesquisa realizada em 1999 revelou que três quartos dos países da OCDE declaram suas renúncias fiscais regularmente, metade deles por meio da documentação orçamentária. Ressalte-se que na Alemanha as despesas diretas e os gastos tributários são divulgados no *Subventionsbericht*, abrangendo todos os entes federados, e não apenas a esfera federal. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 7.

<sup>89</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 39. Em sentido similar, Cf. KIRCHHOF, Paul. *Der Verfassungsauftrag zur Erneuerung des Steuerrechts*. Obra citada (nota 1). p. 21.

Partindo dessa premissa, o objetivo do autor era, de alguma forma, integrar os benefícios fiscais no processo orçamentário, de modo que os valores “gastos” com estes pudessem ser comparados em condições de igualdade com os gastos diretos, submetendo-se aos mesmos controles. Para tanto, mostrava-se necessário criar um ponto de ligação entre as despesas públicas e os efeitos gerados pelos benefícios fiscais.

Tal ligação não poderia ser encontrada no processo financeiro-orçamentário tradicional, na medida em que este foi estruturado para controlar o patrimônio do Estado, composto pelos valores financeiros já arrecadados. Para tanto, criou-se um grau próprio de juridicidade para a despesa pública, estabelecendo-se que todos os valores gastos pelo Estado devem ter prévia e quantificada aprovação legal.

Todavia, sendo o benefício fiscal uma regra especial de tributação que gera um sacrifício de recursos que *ab initio* pertenceriam ao Estado, tais normas não implicam um gasto direto e quantificável monetariamente, o que por si só impede sua aprovação prévia e quantificada pelo Poder Legislativo<sup>90</sup>.

Nesse sentido, enquanto a despesa pública direta é econômica e juridicamente quantificada, o benefício fiscal é apenas uma norma relativa à incidência tributária cujo resultado para o Erário público é passível de estimação.

Em vista dessas questões, percebeu-se que a melhor forma de integrar os benefícios fiscais no processo orçamentário seria através da quantificação, ainda que por estimativa, dos seus efeitos ao Erário público, integrando estas estimativas com as despesas do orçamento público.

Nesse sentido, cunhou-se o conceito jurídico de “*tax expenditure*”, de natureza estritamente orçamentária, o qual representa a estimativa quantitativa do valor total da receita renunciada com um determinado benefício fiscal. Tal conceito, uma vez integrado ao processo orçamentário, permite a instituição de controles financeiros sobre os efeitos dos benefícios fiscais, bem como a comparação dos mesmos com as despesas diretas de mesma finalidade.

Segundo a lógica do conceito, uma vez sendo instituído um benefício fiscal, o qual gera uma perda de arrecadação para o Estado, cria-se imediatamente um “gasto virtual”, chamado de renúncia de receita ou gasto tributário, que corresponde à despesa pública que existiria caso o contribuinte tivesse efetuado o recolhimento integral do tributo e,

---

<sup>90</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 85.

posteriormente, o Estado houvesse efetuado uma transferência de recursos para o mesmo na proporção do valor renunciado pelo benefício fiscal<sup>91</sup>.

Através desta ficção jurídica, tornou-se possível ligar os conceitos de benefício fiscal e de despesa pública, criando uma figura financeira nova, que é o gasto tributário, a qual é apenas uma forma de se contabilizar e quantificar a receita perdida pela instituição de determinado benefício.

Por essa razão, em termos orçamentais, o dispêndio de recursos através de gastos tributários é meramente virtual, por se referir a uma liberação virtual de créditos e a uma autorização de pagamentos imaginários, sendo os gastos tributários também denominados “gastos sombra” (*shadow expenditures*), justamente por não suscitarem movimentos monetários e orçamentais reais<sup>92</sup>.

Daí a conclusão de que, juridicamente, o gasto tributário corresponde ao enunciado, estimativo ou limitativo, de natureza estritamente orçamentária, dos valores que deixaram de ser arrecadados pelo Estado em função de benefícios fiscais<sup>93</sup>.

Nesse sentido, não pode o referido conceito ser confundido com as subvenções, as quais representam movimentações efetivas de recursos orçamentários<sup>94</sup>. Da mesma forma, o conceito de gasto tributário também não se confunde com o de “benefício fiscal”, na medida em que o primeiro conceito é tão somente o enunciado quantitativo dos efeitos financeiros acarretados pelo segundo<sup>95</sup>.

Uma vez exploradas as relações entre os conceitos de despesa pública, benefício fiscal e gasto tributário, pode-se partir para a análise das enunciações jurídicas existentes sobre o instituto.

---

<sup>91</sup> Para tanto, cria-se uma ligação virtual, por meio de um processo imaginário duplo e sucessivo, o qual determina duas fases distintas em um benefício fiscal, quais sejam: (i) os contribuintes teriam que transferir aos cofres públicos os recursos resultantes da aplicação da regra tributária sem benefícios; e (ii) o Estado efetuará um gasto, transferindo os recursos equivalentes aos benefícios fiscais aos contribuintes beneficiados. Cf. McDANIEL, Paul R. Identification of Tax in Effective Tax Rates, Tax Reform and Tax Equity. *National Tax Journal*, v. LIII, n. 3, parte I, Columbus: National Tax Association, 2000. p. 273-274.

<sup>92</sup> Nas palavras de GUILHERME W. O. MARTINS, “a despesa fiscal corresponde, economicamente, a um dispêndio virtual de recursos originariamente pertencentes ao Estado”. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 25.

<sup>93</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 25.

<sup>94</sup> Isso porque, como visto, as subvenções integram o conceito de despesa pública direta, por corporizarem prestações “ativas” e “definitivas”. Cf. NABAIS, Jose Casalta. *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*. Obra citada (nota 19). p. 171.

<sup>95</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 93.



## 1.6 Enunciações do conceito de gasto tributário

Pode-se encontrar na doutrina e legislação diversos conceitos de gasto tributário, havendo quem o compare com os benefícios fiscais, com as subvenções, com o ato de instituição dos benefícios fiscais, bem como com os efeitos financeiros de tais normas.

O próprio vocábulo não é unívoco, pois o mesmo conceito é chamado de “gastos tributários”, “gastos fiscais”, “despesas fiscais”, “renúncia de receita”, “renúncias fiscais”, “subvenções fiscais”, entre outros<sup>96</sup>.

Quanto ao significado do conceito, boa parte dos doutrinadores conceitua gastos tributários fazendo referência a normas especiais de tributação (benefícios fiscais), não diferenciando tais normas de sua consequência na legislação orçamentária.

Esse é o caso, a título de exemplo, de RICARDO LOBO TORRES, para quem “*gastos tributários ou renúncias de receita são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução da base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições, restituições de impostos etc.)*”<sup>97</sup>.

Também na doutrina internacional se encontram exemplos de autores que entendem que os gastos tributários são as normas de benefícios fiscais. Por exemplo, COLIN BROWN afirma que “*tax expenditures are tax concessions designed to provide a benefit for a specific activity or class of taxpayer*”<sup>98</sup>. Do mesmo modo, ZHICHENG LI SWIFT, HANA POLACKOVA BRIXI e CHRISTIAN VALENDUC definem gastos tributários como as normas que concedem benefícios fiscais<sup>99</sup>.

Outro grupo de definições entende que o gasto tributário por benefícios fiscais é uma forma de subvenção.

---

<sup>96</sup> Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 55.

<sup>97</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 38). p. 173.

<sup>98</sup> Cf. BROWN, Colin. *Tax Expenditures in Australia*. Obra citada (nota 44). p. 45.

<sup>99</sup> Segundo os autores, “*in broad terms, tax expenditures are concessions that fall outside a tax norm or benchmark. The tax norm includes the rate structure, accounting conventions, deductibility of compulsory payments, provisions to facilitate tax administration and international fiscal obligations. Tax expenditures may take a number of forms: exemptions, allowances, credits, preferential tax rates, tax deferrals, and so forth*”. Cf. BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Obra citada (nota 55). p. 3.

Tal entendimento tem origem na Alemanha, onde o desenvolvimento da prática de mensuração dos gastos tributários se deu de modo paralelo ao norte-americano. Com a promulgação da lei para a promoção da estabilidade e do crescimento econômico (“*Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft*”) em 8 de junho de 1967, determinou-se no § 12 que o governo federal procedesse a cada dois anos a um relatório detalhado dos gastos públicos com as subvenções, chamado de Relatório de Subvenções (*Subventionsbericht*)<sup>100</sup>.

Essa lei, entretanto, incluiu o conceito de benefícios fiscais junto com o de subvenções, motivo pelo qual o Relatório de Subvenções alemão define benefícios fiscais como regras tributárias especiais de exceção, que levam a uma redução da arrecadação e possuem a mesma finalidade que as subvenções<sup>101</sup>.

Por esse motivo, naquele país os benefícios fiscais só geram gastos tributários – e com isso são passíveis de registro orçamentário – quando se assemelharem com as subvenções, sendo inclusive ambos detalhados no mesmo relatório.

---

<sup>100</sup> *In verbis*: “§ 12

(1) Bundesmittel, die für bestimmte Zwecke an Stellen außerhalb der Bundesverwaltung gegeben werden, insbesondere Finanzhilfen, sollen so gewährt werden, daß es den Zielen des § 1 nicht widerspricht.

(2) Über die in Absatz 1 bezeichneten Finanzhilfen legt die Bundesregierung dem Bundestag und dem Bundesrat zusammen mit dem Entwurf des Bundeshaushaltsplans alle zwei Jahre eine zahlenmäßige Übersicht vor, die insbesondere gegliedert ist in Finanzhilfen, die

1. der Erhaltung von Betrieben oder Wirtschaftszweigen,

2. der Anpassung von Betrieben oder Wirtschaftszweigen an neue Bedingungen und

3. der Förderung des Produktivitätsfortschritts und des Wachstums von Betrieben oder Wirtschaftszweigen, insbesondere durch Entwicklung neuer Produktionsmethoden und –richtungen dienen.

(3) In entsprechender Gliederung des Absatzes 2 wird eine Übersicht der Steuervergünstigungen zusammen mit den geschätzten Mindereinnahmen beigefügt.

(4) Zu den in Absatz 2 und 3 genannten Übersichten gibt die Bundesregierung an, auf welchen Rechtsgründen oder sonstigen Verpflichtungen die jeweiligen Finanzhilfen und Steuervergünstigungen beruhen und wann nach der gegebenen Rechtslage mit einer Beendigung der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen zu rechnen ist. Sie macht zugleich Vorschläge hinsichtlich der gesetzlichen oder sonstigen Voraussetzungen für eine frühere Beendigung oder einen stufenweisen Abbau der Verpflichtungen. Hierzu wird ein Zeitplan entsprechend der in Absatz 2 beschriebenen Gliederung aufgestellt”.

<sup>101</sup> No *Subventionsbericht* o governo federal alemão agrega, dentro do conceito geral de “subvenção”, tantos os subsídios quanto os benefícios fiscais. Mas os conceitos de subsídios e de benefícios fiscais não são definidos em lei, uma vez que do § 12 (1) da *Stabilitätsgesetz* extrai-se tão somente que o relatório deve reportar as subvenções, o que inclui os benefícios fiscais. Cf. RODI, Michael. *Die Subventionsrechtordnung*. Obra citada (nota 15). p. 31. Assim, o próprio *Subventionsbericht* traz o seguinte conceito de gastos tributários: “*spezielle steuerliche Ausnahmeregelungen, die für die öffentliche Hand zu Mindereinnahmen führen. Sie werden tendenziell um so weniger als Subventionen angesehen ..., je größer der Kreis der Begünstigten ist*”. Cf. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. *Einundzwanzigster Subventionsbericht (2005-2008)*. Disponível em: <[www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)>. Acesso em: 15 maio 2008. p. 15. Sobre esse conceito, Cf. JOOSS, Gerhard. *Subventionsrecht*. In: KLEIN, Franz (Coord.). *Lehrbuch des öffentlichen Finanzrechts*. Darmstadt: Luchterhand, 1987. p. 305.

Daí se desenvolveu a doutrina germânica sobre o gasto tributário, a qual considera os benefícios fiscais como espécie do gênero subvenção. Para essa corrente doutrinária, os benefícios fiscais têm a mesma consequência financeira das verdadeiras subvenções, que operam na vertente da despesa<sup>102</sup>, nada mais sendo que “subvenção mascarada” (“*verdeckte Subvention*”)<sup>103</sup>, “subvenção indireta” (“*indirekte Subvention*”)<sup>104</sup> ou “subvenção encoberta ou invisível” (“*verschleierte oder unsichtbar Subvention*”)<sup>105</sup>.

Também na legislação helvética encontra-se o entendimento expresso de que os gastos tributários são espécies de subvenções. Nos termos do artigo 3º, § 1º, da Lei de Subvenções, entende-se por auxílio financeiro quaisquer vantagens monetárias para beneficiários que não fazem parte da Administração com o objetivo de encorajar ou incentivar tarefas de interesse público<sup>106</sup>. Nesse sentido, uma vantagem financeira pode tanto ser efetuada por transferências financeiras diretas quanto por indiretas mediante benefícios fiscais<sup>107</sup>.

Por outro lado, há quem entenda que o gasto tributário se refere não ao efeito financeiro da instituição de benefícios fiscais, mas ao ato de instituir normas que reduzem os valores de tributos a serem pagos.

Esse é o conceito de MARCOS NÓBREGA, para quem “o gasto tributário consiste na abdicação do Fisco de recolher o produto de tributos com o interesse de incentivar ou favorecer determinados setores, atividades, regiões ou agentes da economia. Também podemos considerar essa prática como renúncia de receita, na qual, repetimos, o Fisco desiste, total ou parcialmente, de aplicar o regime impositivo geral atendendo a reclamos superiores da política econômica ou social”<sup>108</sup>.

<sup>102</sup> Cf. VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. *Steuer und Wirtschaft*, n. 54, Köln: Otto Schmidt, 1977. p. 96. Cf. ZITZELSBERGER, H. Über die Schwierigkeiten mit den Abbau von Steuersubventionen. *Steuer und Wirtschaft*, n. 62 (3), Köln: Otto Schmidt, 1985. p. 197-200.

<sup>103</sup> Cf. KAREHNKE, Helmut. Subventionen und ihre Kontrolle. Möglichkeiten und Grenzen. *Die Öffentliche Verwaltung*, n. 32, Stuttgart: Kohlhammer, 1975. p. 642.

<sup>104</sup> Cf. JESCH, Dietrich. *Gesetz und Verwaltung*. Tübingen: J.C.B. Mohr, 1961. p. 178.

<sup>105</sup> Cf. TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 1978. p. 128.

<sup>106</sup> Cf. EIDNÖSSISCHE FINANZKONTROLLE. *Tax Expenditures of the Swiss Confederation*. Disponível em: <www.efk.admin.ch>. Acesso em: 26 maio 2008. p. 3.

<sup>107</sup> Tal como conclui no “Relatório de Subsídios” helvético de 25 de junho de 1997. Cf. EIDNÖSSISCHE FINANZKONTROLLE. *Tax Expenditures of the Swiss Confederation*. Obra citada (nota 106). p. 3.

<sup>108</sup> O autor elenca alguns critérios que podem ser usados para definição do que seria, de fato, um gasto tributário, a saber: (a) confere tratamento preferencial; (b) resulta em uma redução de receita; (c) não está incluído no orçamento como despesa; (d) não é objeto de uma tributação compensatória; (e) representa uma exceção à estrutura “básica do imposto”. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 21-24. No mesmo sentido, Cf. LEMGRUBER, Andréa. *Renúncia Tributária no Brasil*. Disponível em: <www.cepal.cl>. Acesso em: 25 jun. 2008. Cf. BARRA, Patrício; JORRAT, Michel. *Medición del Gasto Tributario en Chile*. Disponível em: <www.cepal.cl>. Acesso em: 25 jun. 2008.

Também para CARLOS VALDER DO NASCIMENTO, renúncia de receita é “a desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para sua instituição”<sup>109</sup>.

Já outro grupo de definições, de modo mais preciso, tende a considerar os gastos tributários como uma “perda de receita”, decorrente de normas tributárias benéficas.

Essa foi a definição apresentada nos Estados Unidos pelo *Congressional Budget Act* de 1974, em que o gasto tributário foi definido como “*revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of liability*”<sup>110</sup>.

Também no código de melhores práticas da OCDE sobre a transparência fiscal se encontra o mesmo conceito em seu item 2.2, ao dispor que “*les dépenses fiscales correspondent aux coûts estimes qui résulteront, pour lês revenus imposables, dês regimes de faveur accordés à certaines activités*”<sup>111</sup>.

O mesmo se dá no ordenamento jurídico austríaco, que define os gastos tributários como a receita federal cessante em resultado das exceções à tributação-regra tendo em vista o interesse público geral<sup>112</sup>. Também o conceito holandês suporta esse entendimento, ao salientar que a despesa fiscal é um gasto estadual na forma de perda ou diferimento tributário adveniente de uma previsão estatutária que estabelece uma exceção à regra de referência<sup>113</sup>.

<sup>109</sup> Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 98.

<sup>110</sup> Public Law n. 93.344. Tal conceito foi analisado por LEONARD E. BURMAN. Cf. BURMAN, Leonard E. *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?* Disponível em: <[www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/410813\\_NTA\\_Tax\\_Expenditure.pdf](http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/410813_NTA_Tax_Expenditure.pdf)>. Acesso em: 15 maio 2008. p. 1. No mesmo sentido, Cf. SUNLEY, Emil; VAN DEN ENDE, Leo; HABERHAM, Amir; BOOGERT, Kees den. *Tax Expenditures in the United States: Experience and Practice*. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004. p. 156.

<sup>111</sup> Esse item continua: “*Le coût estime dês principales dépenses fiscales doit être indique à titre d’information complémentaire dans Le budget. Il faudrait, dans la mesure Du possible, introduire une analyse dês dépenses fiscales liées à certaines categories fonctionnelles dans la mesure du possible, introduire une analyse des dépenses fiscales liées à certaines catégories fonctionnelles dans le commentaire des dépenses d’ordre general relatives à ces catégories, de façon à éclairer lês choix budgétaires*”. Cf. OCDE. *Transparence Budgétaire – Les Meilleures Pratiques de l’OCDE*. Disponível em: <[www.olis.oecd.org](http://www.olis.oecd.org)>. Acesso em: 15 maio 2008.

<sup>112</sup> Seção 54, parágrafo 3.3.1 da “*Bundeshaushaltgesetz (BHG)*“ de 1993.

<sup>113</sup> Cf. NORDIC COUNCIL OF MINISTERS. *Tax Expenditures (Nordisk Monisterråd, Skattentgifter, Rapport Lammad Till Nordiska Ministerrådet (Finans Ministrarna) au den Nordiska Skattentgiftsgruppen*, 1987.

Essa é a definição encontrada no ordenamento jurídico brasileiro, pois o § 6º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988<sup>114</sup> e o *caput* do artigo 14 da Lei Complementar n. 101/2000<sup>115</sup> apresentam a definição, ainda que indireta, de que a renúncia de receita é o “efeito” decorrente da instituição de benefícios fiscais.

Entretanto, conforme concluído anteriormente, o gasto tributário não seria apenas o efeito financeiro do ato de renunciar receitas através de benefícios fiscais, ou mesmo o valor efetivo da renúncia, tendo em vista que é indissociável do processo orçamentário. Por esse motivo, entendemos ser mais adequada uma definição que explicita o caráter orçamentário do conceito de gasto tributário, relacionando-o com a quantificação dos efeitos dos benefícios fiscais.

Essa é a conclusão do jurista português GUILHERME W. O. MARTINS em sua tese de doutoramento sobre o tema, que mostra que “*a despesa fiscal é antes de mais uma criação orçamental*”<sup>116</sup>. Para o autor, o gasto tributário é efetivamente uma realidade quantitativa do valor de tributo que deixou de ser pago em virtude de normas tributárias benéficas, a qual deve constar em documento próprio no processo orçamentário de modo a dar transparência financeira aos benefícios fiscais<sup>117</sup>.

Assim, do regime jurídico do gasto tributário no direito português resulta que o conceito de gasto tributário se relaciona com a quantificação, ainda que por estimativa, das receitas cessantes relativas aos benefícios tributários e fiscais criados e concedidos. Nesses termos, a despesa fiscal é definida no orçamento do Estado português como “*a expressão quantitativa dos benefícios fiscais concedidos*”<sup>118</sup>.

Em vista de todo o exposto, pode-se chegar à apresentação de um conceito próprio para o gasto tributário.

---

<sup>114</sup> Cf. Capítulo II, item 2.2.

<sup>115</sup> Cf. Capítulo II, item 3.2.

<sup>116</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). Texto encontrado na contracapa da obra.

<sup>117</sup> Para o autor, “*a despesa fiscal é, assim, uma realidade quantitativa que depende da estrutura fiscal normativamente estabelecida, ou seja, do conjunto dos aspectos estruturais (objectivos e subjectivos) necessários ao estabelecimento da tributação-regra*”. Ademais, afirma o autor que: “*em suma, falar em despesa fiscal em termos jurídico-econômicos implica, deste modo, desvendar: (a) A constituição da obrigação jurídica de imposto; (b) A verificação das preferências ou dos incentivos concedidos em função de objectivos extrafiscais; (c) A redução quantitativa da obrigação tributária em resultado da renúncia a um conjunto de receitas enunciadas juridicamente; (d) A exclusão de qualquer tipo de movimento monetário ou exercício contabilístico*”. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 29.

<sup>118</sup> Cf. TRIBUNAL DE CONTAS DE PORTUGAL. *Parecer sobre a CGE – Ano Económico de 1991*. Lisboa: Tribunal de Contas, 1995. p. 201.

Em primeiro lugar, em que pese a opção pelo constituinte originário<sup>119</sup> e pelo legislador complementar<sup>120</sup> em nosso país pela expressão “renúncia de receita”, será adotada neste trabalho a expressão “gasto tributário” para designar o instituto.

Tal expressão, embora de origem alienígena, sendo a tradução do termo “*tax expenditure*” desenvolvido pela doutrina norte-americana, parece ter sido a escolhida pela doutrina especializada sobre o assunto por ser a mais precisa, motivo pelo qual passou a ser adotada oficialmente no Brasil a partir de 2003 no processo orçamentário federal<sup>121</sup>.

O conceito de gasto tributário, como concluído no item anterior, longe de ser uma norma tributária benéfica ou uma subvenção, é em essência somente uma quantificação, ainda que por estimativa, dos valores de receita perdidos devido à existência de normas de benefícios fiscais. Portanto, conclui-se pela sua natureza de *enunciado quantitativo*.

Tal realidade quantitativa somente existe com o objetivo de permitir a instituição de controles financeiros sobre os efeitos dos benefícios fiscais, tornando-os comparáveis com as despesas diretas, motivo pelo qual possui *caráter estritamente orçamentário*.

Essa realidade quantitativa, para servir à sua função, refere-se ao efeito financeiro dos benefícios fiscais sobre a arrecadação, motivo pelo qual representa o valor estimado da redução de receita pública ocasionada por um benefício fiscal em um determinado intervalo de tempo.

Destarte, em vista de todo o exposto, pode-se definir gasto tributário como *o enunciado quantitativo, de caráter estritamente orçamentário, do valor estimado da redução de receita pública ocasionada por um benefício fiscal em um determinado intervalo de tempo*.

Uma vez analisado o conceito de gasto tributário em todos os seus aspectos, pode-se partir para a análise da identificação desse instituto no caso concreto, a qual, como será visto, depende diretamente da identificação do conceito de “benefício fiscal”.

## **2 FORMAS DE IDENTIFICAÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO**

Como concluído até então, o gasto tributário é uma mensuração do valor de receitas perdidas com benefícios fiscais, a qual é integrada no processo orçamentário de modo a

---

<sup>119</sup> Artigo 70 da Constituição Federal de 1988.

<sup>120</sup> Artigo 14 da Lei Complementar n. 101/2000.

<sup>121</sup> Cf. Capítulo II, item 4.3.

tornar possível o controle quantitativo de tais transferências de valores, bem como a sua comparação com as despesas públicas de mesma finalidade.

Percebe-se prontamente que, para identificar os gastos tributários em um ordenamento jurídico, o primeiro passo é identificar quais normas são consideradas “benefícios fiscais”, para então proceder à quantificação de seus efeitos sobre a receita pública.

A identificação de “benefícios fiscais” ou “incentivos fiscais”, entretanto, é bastante complexa, na medida em que não existe um conceito definido desse instituto. Como ensina HENRY TILBERY, trata-se de “*um conceito da ciência das finanças, que não se identifica com conteúdo jurídico determinado de nenhum instituto específico, definido pelo direito tributário, mas abrange uma variedade de tais institutos*”<sup>122</sup>.

Realmente, não existe um conceito universal de “benefício fiscal”, motivo pelo qual essa expressão não possui uma definição estrita. Como visto<sup>123</sup>, se é possível extrair os requisitos mínimos de um “benefício fiscal”, seria que estes são normas de natureza tributária que determinam um tratamento fiscal mais favorável ao contribuinte.

Tal característica, entretanto, também é compartilhada por normas que fazem parte da própria estrutura de incidência dos tributos, as quais estabelecem tratamentos diferenciados para diferentes contribuintes.

Isso porque, conforme ensina ANTONIO R. SAMPAIO DÓRIA, “*a faculdade de discriminar é da essência do poder tributário*”<sup>124</sup>. Sem dúvida, em toda norma de incidência tributária há uma discriminação, na medida em que é da natureza dos tributos estabelecer tratamentos distintos para contribuintes distintos, sendo o imposto único uma utopia até hoje não atingida<sup>125</sup>.

Nesse sentido, o principal problema que se sobressai na análise do conceito jurídico dos benefícios fiscais é determinar quais normas jurídicas tributárias veiculam benefícios

---

<sup>122</sup> Cf. TILBERY, Henry. Base Econômica e Efeitos das Isenções. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*. São Paulo: J. Brushatsky, 1970. p. 21.

<sup>123</sup> Cf. Capítulo I, item I.

<sup>124</sup> Continua o autor: “*Sem ela, resvalaríamos para a utopia do imposto único, que de tempos em tempos exerce notável fascínio sobre espíritos dos mais poderosos. A natural diversidade dos objetos e pessoas alcançados pela tributação e as importantíssimas finalidades extrafiscais de conteúdo social ou econômico, que revestem modernamente os instrumentos de ação fiscal, tornam verdadeiramente impossível a absoluta igualdade tributária*”. Cf. SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*. 1964. Tese (Livre Docência) – USP, São Paulo. p. 183.

<sup>125</sup> Cf. SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*. Obra citada (nota 124). p. 183.

fiscais e quais, pelo contrário, são apenas parte da própria estrutura jurídica da imposição tributária<sup>126</sup>.

Como resposta a esse problema, encontram-se na doutrina especializada diversos conceitos distintos de “benefício fiscal”, os quais podem ser agrupados, pelos critérios de identificação adotados, em três grandes grupos.

Primeiramente, encontram-se os critérios baseados na finalidade da norma tributária, os quais podem ser agrupados na categoria de *critério finalístico*. De acordo com esse critério, geralmente relacionado ao termo “incentivo fiscal”, os benefícios fiscais são identificados pelo seu objetivo econômico e social, o qual pode ser o definido pelo legislador ou objetivado na norma.

Um segundo grupo de critérios, mais específico e relativamente recente, é composto pelo conjunto de critérios que identificam a existência de benefícios fiscais pelo seu efeito, compondo o que chamamos de *critério pragmático*.

Por fim, o terceiro grupo, mais específico, seria composto dos critérios que se relacionam com aspectos formais da norma e de sua diferenciação em relação à norma geral de incidência tributária, os quais, para fins didáticos, chamamos de *critério jurídico-formal*.

Tal critério determina que os benefícios fiscais são identificados somente pela sua própria estrutura, a qual prescreveria um tratamento distinto e mais privilegiado para um determinado grupo de contribuintes, constituindo assim uma derrogação à norma “padrão” de incidência tributária.

Tais critérios são analisados individualmente a seguir.

## 2.1 Critério finalístico

O estudo dos critérios identificadores dos benefícios fiscais se deu, em sua vertente mais frutífera, pela análise das próprias finalidades da tributação. Assim, diversos autores afirmam que o critério definidor desse conceito consiste no fato de que, enquanto os elementos próprios da norma de incidência têm como fim a arrecadação dos tributos, o

---

<sup>126</sup> Cf. DEPARTMENT OF FINANCE CANADA. *Tax Expenditure: Notes to the Estimative/projection: 1*. Disponível em: <[www.fin.gc.ca/taxexp/2000/taxexpPnot00\\_1e.html](http://www.fin.gc.ca/taxexp/2000/taxexpPnot00_1e.html)>. Acesso em: 25 jun. 2008. Vale ressaltar que tal problema foi o tema da dissertação de mestrado de MARCOS A. V. CATÃO. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 56-57.



qual se convencionou chamar de *fiscalidade*<sup>127</sup>, os benefícios fiscais buscam fins outros, denominados *fins extrafiscais*<sup>128</sup>.

Nesse entendimento, são identificados incentivos, estímulos ou benefícios fiscais quando uma norma tributária, ao instituir um tratamento fiscal benéfico ao contribuinte, tem um objetivo ou finalidade especial, diverso do meramente arrecadatório, em geral relacionado com um comportamento do contribuinte, supostamente de interesse público, através de uma verdadeira relação de causa e efeito<sup>129</sup>. Assim, os benefícios fiscais seriam diferenciados pelo seu objetivo, o qual seria induzir determinado comportamento, em contrapartida às normas que buscariam tão somente a arrecadação tributária<sup>130</sup>.

---

<sup>127</sup> Cf. ELALI, André. Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 39.

<sup>128</sup> Conforme lição de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, “*tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.*”. Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta, Afetação da Receita*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 37. Já RAIMUNDO BEZERRA FALCÃO conceitua a extrafiscalidade como “*a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais*”. Cf. BEZERRA FALCÃO, Raimundo. *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 48. Por sua vez, GERALDO ATALIBA ensina que a extrafiscalidade consiste “*no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados*”. Cf. ATALIBA, Geraldo. IPTU e Progressividade. *Revista de Direito Público*, n. 93, São Paulo: RT, 1991. p. 233. Já para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, o gênero da “extrafiscalidade” inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário. Inclui, neste sentido, a par de normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 32.

<sup>129</sup> Cf. GOMES, Nuno Sá. *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*. Lisboa: CCTF, 1991. p. 38. No mesmo sentido, Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 117-118. Cf. GOUVEIA, Jorge Bacelar. Os Incentivos Fiscais Contratuais ao Investimento Estrangeiro no Direito Fiscal Português – Regime Jurídico e Implicações Constitucionais. In: MINISTÉRIO DAS FINANÇAS – DGCI XXX. *Aniversário do Centro de Estudos Fiscais – Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade*. Lisboa: DGCI, 1993. p. 277.

<sup>130</sup> Pode-se ressaltar que alguns ordenamentos adotam critérios finalísticos para a identificação dos benefícios fiscais no regramento dos gastos tributários. Este é o caso do ordenamento belga, no qual, por influência do trabalho do *Conseil Supérieur des Finances*, as normas tributárias só possuem seu efeito registrado nos relatórios de gastos tributários caso sejam promulgadas com o objetivo de incentivar algum tipo de atividade econômica. Cf. VALENDUC, Christian. Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004. p. 78. Cf. CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES. *Inventaire des Mesures Fiscales qui Correspondent à la Notion de “Dépense Fiscale”*. Bruxelas: Ministério das Finanças, 1984. p. 12.

Somente a título de exemplo, compartilharam da adoção do critério finalístico para a identificação dos benefícios fiscais em nosso país RUY BARBOSA NOGUEIRA<sup>131</sup>, GERALDO ATALIBA<sup>132</sup>, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>133</sup>, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>134</sup>, FRANCISCO R. S. CALDERARO<sup>135</sup>, MARCOS A. V. CATÃO<sup>136</sup>, entre muitos outros<sup>137</sup>.

Para essa corrente doutrinária, sendo o objetivo final da norma o critério de diferenciação, verifica-se que o grande problema na identificação dos benefícios fiscais é descobrir quais são os fins de uma determinada norma tributária.

---

<sup>131</sup> Segundo RUY BARBOSA NOGUEIRA, “incentivos fiscais são medidas fiscais que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, buscando a expansão econômica de uma determinada região ou setores de atividade”. Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro*. São Paulo: J. Brushatsky, 1971. p. 155.

<sup>132</sup> Para o autor, “os incentivos fiscais manifestam-se, assim, sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais – dentre eles os chamados créditos-prêmio – e outros tantos mecanismos, cujo fim é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados”. Cf. ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito-prêmio de IPI – Direito Adquirido – Recebimento em Dinheiro. *Revista de Direito Tributário*, n. 55, São Paulo: RT, 1991. p. 167.

<sup>133</sup> Para o autor, “em princípio, a isenção tributária, à semelhança do imposto, é utilizável para fins de intervencionismo econômico e social. Passa a exercer tal exoneração tributária função regulatória, extrafiscal e intervencionista, de setores da vida social”. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 70.

<sup>134</sup> Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 268.

<sup>135</sup> Para FRANCISCO R. S. CALDERARO, incentivos ou estímulos fiscais são “aquelas normas jurídicas que utilizam o instrumento tributário com finalidades premiais, extrafiscais, que visem à promoção do desenvolvimento econômico e/ou social”. Cf. CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos Fiscais: sua Natureza Jurídica*. São Paulo: Aduaneiras, s.d. p. 34.

<sup>136</sup> Para o autor, “em uma primeira abordagem, e ao menos para saciar o desejo de uma definição, vemos que os ‘Incentivos Fiscais’ são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio entre político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico”. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 13

<sup>137</sup> Na doutrina internacional, somente a título de exemplo, tem-se na Alemanha a lição de ALFRED BOSS e ASTRID ROSENSCHON de que “*Steuervergünstigungen sind dann Ausdruck einer wohlfahrtssteigernden Wirtschaftspolitik; sie tragen beispielsweise dem Umstand Rechnung, dass die Preiselastizität der Nachfrage für die einzelnen Güter und Dienstleistungen unterschiedlich groß ist*”. Cf. BOSS, Alfred; ROSENSCHON, Astrid. *Steuervergünstigen in Deutschland: eine Aktualisierung. Kieler Arbeitspapier*, n. 1220, Kiel: Institut für Weltwirtschaft, 2004. p. 3. Na doutrina portuguesa, apoia esse entendimento JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHEZ, ao afirmar que “*é só através desta distinção entre normas fiscais norteadas pelo princípio da capacidade contributiva e normas fiscais norteadas por outros fins, que podemos distinguir entre isenção e não tributação*”. Cf. SALDANHA SANCHEZ, José Luís. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Lex, 1998. p. 175. Interessante notar que na Argentina a concessão de benefícios fiscais foi graduada com a existência de um dispositivo específico (conhecido como “cláusula de desenvolvimento”) da Constituição argentina (art. 75, XVIII, que é complementado pelo seu inciso subsequente), pelo qual a outorga de benefícios deve ser feita com a finalidade de “*promover lo conducente a la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de todas las provincias y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y; a explotación de los rios interiores*”.

Em estudo de rara profundidade sobre a questão, LUÍS EDUARDO SCHOUERI mostra que o objetivo de uma norma já foi buscado por uma *análise subjetiva*, perquirindo qual a finalidade do legislador na ocasião da instituição do tributo, ou por uma *análise objetiva*, em que se busca nos contornos jurídicos do tributo um indício de sua finalidade, ou pela combinação de ambos<sup>138</sup>.

Na sua primeira forma, a *análise puramente subjetiva*, o fim de uma norma seria a intenção do legislador por ocasião de sua concepção. Se essa intenção era diversa da meramente arrecadatória, conclui-se pela existência de um benefício fiscal.

Tal critério, entretanto, pode ser prontamente rejeitado. A mera intenção do legislador que não se faça expressar por qualquer dado objetivo foge ao próprio objeto da análise da ciência jurídica, que são as normas jurídicas válidas contidas no ordenamento<sup>139</sup>.

Ademais, como ensina STANLEY S. SURREY, há grandes dificuldades práticas para a identificação de tais intenções, na medida em que muitas normas tributárias possuem origens obscuras, por serem muito antigas ou pela falta de enunciação das intenções iniciais, bem como muitas regras fiscais benéficas são mantidas por motivos diversos daqueles pelos quais foram instituídas<sup>140</sup>.

Dado o consenso da insuficiência dos critérios puramente subjetivos para a identificação dos benefícios fiscais, vários autores acabaram por dispensá-los, buscando valer-se de uma *análise objetiva* da finalidade dos tributos.

Esse foi o caso de PETER SELMER, ao concluir que, na definição da base de cálculo de um tributo, o indício de finalidade extrafiscal surgiria quando sua escolha já não apresentasse conexão com a capacidade econômica revelada pelo fato gerador<sup>141</sup>. No mesmo sentido a análise de KARL HEINRICH FRIAUF, para quem a norma seria “intervencionista” quando tratasse uma determinada circunstância de modo substancialmente diverso de outros fatos economicamente equivalentes, sem que fossem visíveis diferenças baseadas em circunstâncias fiscalmente relevantes<sup>142</sup>.

Nessa linha de estudo, KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG oferecem como critério definidor, no caso das normas que se referem a impostos, o atendimento ao princípio da

---

<sup>138</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 17.

<sup>139</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 17.

<sup>140</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 127.

<sup>141</sup> Cf. SELMER, Peter. *Steuerinterventivismus und Verfassungsrecht*. Frankfurt: Athenäum, 1972. p. 67-69.

<sup>142</sup> Cf. FRIAUF, Karl Heinrich. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1966. p. 23.

capacidade contributiva (*Leistungsfähigkeitsprinzip*)<sup>143</sup>. Para os autores germânicos, existem normas tributárias guiadas por objetivos arrecadatórios, as quais necessariamente devem seguir o princípio da capacidade contributiva, e também normas guiadas por objetivos sociais (*Sozialzwecknormen*)<sup>144</sup>, as quais necessariamente não servem a esse princípio<sup>145</sup>.

Assim, segundo a doutrina tradicional, o princípio da capacidade contributiva exprime o modo geral de prosseguimento do fim social do financiamento das despesas públicas, justificando a tributação com fins fiscais<sup>146</sup>, enquanto os objetivos extrafiscais exprimem um fim diverso, baseado em outro objetivo de interesse público<sup>147</sup>.

Esse entendimento é adotado por muitos autores<sup>148</sup>, os quais entendem que o atendimento ou não do princípio da capacidade contributiva é o elemento necessário para se distinguir um elemento da norma tributária geral de incidência de um benefício fiscal.

<sup>143</sup> Segundo os autores, “*Steuervergünstigungen und Förderungen mit Steuermitteln führen dazu, daß der Steuerpflichtige nicht entsprechend seiner Leistungsfähigkeit belasted wird*”. Cf. LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Steuerrecht – Ein systematischer Grundriß*. 13. ed. Köln: O. Schmidt, 1991. p. 656. Entretanto, os próprios autores admitem que a fronteira entre ambos os conceitos muitas vezes não é clara. Cf. LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Steuerrecht – Ein systematischer Grundriß*. Obra citada (nota 143). p. 643.

<sup>144</sup> “*Sozialzwecknormen sind lenkende (regulative, interventionistische) Normen, die sozialpolitisch (insb. redistributiv), wirtschaftspolitisch, kulturpolitisch etc., nicht fiskalisch motiviert sind*”. Cf. LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Steuerrecht – Ein systematischer Grundriß*. Obra citada (nota 143). p. 643. Em vista de suas finalidades de estímulos à economia, essas normas pertencem materialmente ao direito econômico. Cf. LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Steuerrecht – Ein systematischer Grundriß*. Obra citada (nota 143). p. 644.

<sup>145</sup> Cf. LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Steuerrecht – Ein systematischer Grundriß*. Obra citada (nota 143). p. 644.

<sup>146</sup> Nesses termos, o princípio da capacidade contributiva pretende vincular o legislador de modo a fazer concorrer os sujeitos passivos para o financiamento das despesas públicas de acordo com o seu grau de existência econômica. Nesse diapasão, a capacidade contributiva consiste na medida do sacrifício, através de uma manifestação econômica, concreta, efetiva e atual, pela qual um contribuinte se torna apto a contribuir em conjunto com os restantes para a despesa pública. Cf. GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio di Capacità Contributiva*. Milão: Giuffrè, 1961. p. 434. No mesmo sentido, Cf. ENRICO DE MITA. *Il Principio di Capacità Contributiva. Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente*. Milão: Giuffrè, 1991. p. 33. Cf. GIANNI MARONGIU. *I Fondamenti Costituzionali dell’Imposizione Tributaria. Profili Storici e Giuridici*. Torino: Utet, 1991. p. 108. Cf. MOSCHETTI, Francesco. *La Capacità Contributiva – Profili Generali*. In: MOSCHETTI, Francesco (Coord.). *La Capacità Contributiva*. Milão: Cedam, 1993. p. 25-26.

<sup>147</sup> Cf. MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*. Torino: Utet, 1970. p. 323.

<sup>148</sup> Essa é a opinião de PEDRO HERRERA MOLINA, para quem os incentivos e benefícios configuram situações alheias à capacidade contributiva: “*El beneficio fiscal es aquella exención fundada en principios ajenos a la capacidad contributiva: con él se busca otorgar una ventaja económica. (...) Incentivos Tributarios, son aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de determinada conducta*”. Cf. MOLINA, Pedro Herrera. *La Exención Tributaria*. Madrid: Colex, 1990. p. 57. Também AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO adota esse entendimento, afirmando que “*são duas as causas que levam o legislador a emitir uma norma isencional, sendo a primeira aquela que visa compatibilizar a regra geral prevista no fato gerador da obrigação tributária com a capacidade contributiva individual do respectivo sujeito passivo. A segunda causa é a concessão de incentivo fiscal*”. Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. Obra citada (nota 27). p. 81. Já para FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, “*capacidad contributiva y exenciones pueden, en efecto, considerarse,*

Tal critério finalístico de identificação de benefícios fiscais com base no princípio da capacidade contributiva, embora de grande influência e dotado de grande apelo, é de difícil aplicação prática, pois não existem, na quase totalidade dos ordenamentos jurídicos, elementos objetivos de identificação de quais normas atendem ao princípio da capacidade contributiva.

Ademais, ainda que fosse possível determinar que em uma norma esse princípio foi –ou não – atendido, ainda não se poderia averiguar a própria finalidade da norma, uma vez que, em muitos casos, benefícios fiscais são introduzidos com finalidade extrafiscal, sem por isso descuidarem de uma finalidade fiscal<sup>149</sup>.

Nesse sentido a conclusão de LUÍS EDUARDO SCHOUERI de que a falha do critério finalístico se deve ao fato de que a existência da finalidade extrafiscal na norma tributária não exclui a possibilidade de esta buscar, igualmente, a finalidade arrecadatória<sup>150</sup>.

Dessa forma, sendo a finalidade de uma norma de difícil identificação, inclusive devido à coexistência de finalidades, buscaram-se na doutrina outros critérios identificadores dos benefícios fiscais, baseados na forma ou nos efeitos de tais normas.

## 2.2 Critério pragmático

A insatisfação com os critérios finalísticos foi fortemente manifestada por KLAUS VOGEL, ao defender que, se o legislador buscava ou não finalidades extrafiscais na ocasião

---

*desde cierta perspectiva, como conceptos complementarios. Se exime – debe eximirse – lo que es justo que no tribute. Inversamente: no se exime – no debe eximirse – lo que es justo que tribute”. Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero. Obra citada (nota 5). p. 414-417.*

<sup>149</sup> Apenas a título exemplificativo, encontram-se no campo do imposto de renda as normas concernentes à tributação dos juros sobre o capital próprio (artigo 9º da Lei n. 9.249/1995), instituídas com a finalidade de promover a capitalização das empresas, mas cuja disciplina dava ao investidor tributação equivalente à que teria em caso de investimento no mercado financeiro de renda fixa, atendendo, daí, a capacidade contributiva.

<sup>150</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 25. No mesmo sentido a conclusão de ANDRÉ ELALI, para quem não existe um tributo exclusivamente relacionado à função extrafiscal, porque sempre haverá um nível, mesmo que mínimo, de fiscalidade. Cf. ELALI, André. *Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais*. Obra citada (nota 127). p. 40. A coexistência das finalidades em normas fiscais foi também percebida por AUFREDO AUGUSTO BECKER, ao concluir que na construção da norma jurídica de cada tributo os fins fiscais e extrafiscais sempre existirão. Nas palavras do autor, “na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico”. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 597.

da elaboração da norma, estas seriam irrelevantes para determinar a existência de um incentivo fiscal, devendo a busca pela vontade do legislador ser substituída pela busca do “efeito indutor objetivado da lei”<sup>151</sup>.

A partir de tal premissa, o autor sustenta que, no processo de interpretação de uma norma jurídica, a finalidade desta não se busca apenas por critérios subjetivos ou objetivos, mas pela vontade objetivada na lei, devendo o intérprete se valer de outro critério para a determinação de sua finalidade, que é a sua função<sup>152</sup>.

Segundo o autor, qualquer norma relativa a tributos possui a função de arrecadar (*Ertragsfunktion*), podendo ao mesmo tempo ter três outras funções, quais sejam, a função de distribuir a carga tributária, a função simplificadora e a função indutora<sup>153</sup>. Assim, a existência do efeito indutor, em sua concepção, determinaria a existência de um incentivo fiscal.

Em nosso país, adotando a hipótese de KLAUS VOGEL, LUÍS EDUARDO SCHOUERI se baseia na visão pragmática do ordenamento jurídico de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.<sup>154</sup> para propor uma forma de identificar a “função indutora” das normas tributárias a partir do seu efeito<sup>155</sup>.

O resultado do trabalho de KLAUS VOGEL e, no Brasil, de LUÍS EDUARDO SCHOUERI apresentou-se dotado de notável potencial prático, especialmente no direito econômico<sup>156</sup>. Nessa linha de estudo, ao se identificar o efeito indutor de um tributo ou benefício fiscal, torna-se possível analisar a sua legitimidade em vista dos princípios constitucionais que regem a intervenção no domínio econômico<sup>157</sup>.

---

<sup>151</sup> Cf. VOGEL, Klaus. *Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*. Herne: GmbH, 1969. p. 225-243. No mesmo sentido, Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 27.

<sup>152</sup> Cf. VOGEL, Klaus. *Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick*. Obra citada (nota 151). p. 106. No mesmo sentido, Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 27.

<sup>153</sup> Cf. VOGEL, Klaus. *Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick*. Obra citada (nota 151). p. 106-107. No mesmo sentido, Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 27.

<sup>154</sup> Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990. p. 199.

<sup>155</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 26.

<sup>156</sup> LUÍS EDUARDO SCHOUERI utiliza o critério pragmático para mostrar que as competências tributárias e regulamentares nem sempre se encontram juntas. Nesse caso, normas tributárias indutoras somente poderiam ser editadas por pessoas jurídicas que detivessem, cumulativamente, a competência tributária e a competência material sobre a matéria. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 329.

<sup>157</sup> A essa conclusão chega LUÍS EDUARDO SCHOUERI em sua tese de titularidade. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 193.

No que se refere à utilização do critério pragmático para a identificação dos benefícios fiscais, pode-se traçar poucas críticas – talvez pelo fato de ser ainda uma proposta recente –, em geral ligadas à dificuldade de ordem prática de identificar os efeitos da norma fiscal<sup>158</sup>.

Por fim, deve-se analisar a identificação de benefícios fiscais com base em critérios formais, os quais são agrupados na classe de critérios jurídico-formais.

### 2.3 Critério jurídico-formal

Também em contraposição ao critério finalístico, há o entendimento de que, para cada tributo, pode-se encontrar o conjunto de normas que determinam a sua regra de incidência “geral” ou “padrão”, chamada de *benchmark*, a qual constitui a tributação considerada “normal”<sup>159</sup>. Assim, todas as regras benéficas que, por sua forma, determinassem regimes jurídicos distintos do *benchmark* seriam benefícios fiscais.

Nesse sentido o entendimento do jurista português GUILHERME W. O. MARTINS, para quem os benefícios fiscais teriam como elemento identificador o fato de constituírem

---

<sup>158</sup> Como mostrou MARCOS A. V. CATÃO, devido a sua complexidade, algumas situações, especialmente fartas na legislação do imposto sobre a renda, não permitem sequer identificar seus efeitos, motivo pelo qual a aplicação do critério pragmático é difícil. O autor apresenta como exemplo a possibilidade do reconhecimento das despesas decorrentes de financiamentos contraídos em moeda norte-americana pelo regime de caixa pela Medida Provisória n. 3/2001, com os quais não se tem efetivamente um efeito prontamente verificável na tributação. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 11. Também existem casos em que a norma não possui nenhum efeito sobre o comportamento dos contribuintes por ela afetados. Este seria o caso, como ilustrou STANLEY S. SURREY, das isenções e alíquotas reduzidas dos impostos sobre a renda para pessoas idosas ou deficientes físicos. Segundo o autor, não se poderia envelhecer mais rapidamente ou se tornar deficiente por estímulo do benefício, motivo pelo qual o efeito da norma não se relaciona com o comportamento dos indivíduos. Segundo o autor, os únicos benefícios fiscais que não possuem caráter de incentivo são aqueles relacionados a atividades involuntárias dos contribuintes. Muitos destes casos são destinados a reduzir ou apaziguar dificuldades pessoais ou tributárias, o que chamou de “*relief tax hardships*”. Um exemplo típico são os benefícios fiscais para cegos e deficientes físicos, bem como benefícios relativos à idade, embora o mesmo raciocínio possa ser estendido para as despesas médicas. Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 127-128. Sobre esses benefícios, FRANCISCO CARLOS RIBEIRO DE ALMEIDA ensina que são “*os dispositivos destinados a mitigar situações adversas ou de dificuldades especiais enfrentadas por determinados contribuintes, ou, em outras palavras, que são relacionadas com condições que lhes foram criadas de forma involuntária*”. Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. *Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal*. Obra citada (nota 7). p. 28.

<sup>159</sup> Naturalmente, é possível fazer um paralelo do critério jurídico-formal com o critério finalístico ao se considerar que a norma “padrão” é aquela que, por pressuposto, atende objetivamente o critério da capacidade contributiva, enquanto seus desvios presumidamente não atenderiam esse princípio.

uma “derrogação às regras gerais da tributação” que atribuam uma vantagem ao contribuinte<sup>160</sup>.

Portanto, ao se utilizar esse critério, não seria necessário analisar qual a relação entre cada norma com o princípio da capacidade contributiva, ou com qualquer outra finalidade, mas sim qual a sua relação com a norma “padrão”<sup>161</sup>. Disso resulta uma análise estritamente formal da norma de incidência tributária<sup>162</sup>, a qual, pelas características que lhe são próprias, poderá ser identificada como um benefício fiscal<sup>163</sup>.

Na doutrina relativa ao gasto tributário, o critério jurídico-formal parece ter sido escolhido como o mais adequado para a identificação dos benefícios fiscais e, com isso, dos valores que são passíveis de registro orçamentário<sup>164</sup>.

Essa foi a conclusão obtida por STANLEY S. SURREY nos primórdios do estudo do conceito. Em sua análise dos benefícios fiscais do imposto de renda norte-americano, o

<sup>160</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 93. Tal lição, entretanto, baseada no ordenamento jurídico português, também tem como requisito a “*prossecação de um objectivo social e económico relevante*”. Cf. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (PORTUGAL). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Lisboa: CCTF, 1998. p. 21. Ressalte-se que o autor também considera que os benefícios fiscais também têm como característica intrínseca o fato de serem uma realidade transitória, uma vez que as regras de longo prazo são incorporadas na regra de incidência padrão, ocorrendo o desaparecimento do benefício fiscal e o surgimento de normas estruturais. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 130. No mesmo sentido, Cf. FARIA, Maria Teresa Veiga de. *Estatuto dos Benefícios Fiscais – Notas Explicativas*. Lisboa: Editora do Rei dos Livros, 1998. p. 27.

<sup>161</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 94. No mesmo sentido a lição de ALFRED BOSS e ASTRID ROSENSCHON, ao afirmarem que “*Wenn Steuervergünstigungen definiert werden sollen, dann müssen die Regelungen des Steuersystems unterschieden werden in jene, die den Maßstab (die Norm, die benchmark) festlegen, und in solche, die Abweichungen davon darstellen. Es bedarf eines Kriteriums, anhand dessen eine Vorschrift als Norm definiert wird. Diese Norm lässt sich aber nicht ohne weiteres festlegen*”. Cf. BOSS, Alfred; ROSENSCHON, Astrid. *Steuervergünstigen in Deutschland: eine Aktualisierung*. Obra citada (nota 137). p. 1.

<sup>162</sup> A vantagem apresentada pela análise formal, entretanto, é de que esta parece ser mais apropriada quando são analisadas restrições de ordem formal impostas aos benefícios fiscais. Como já concluiu FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, quaisquer que sejam os fins extrajurídicos que guiem os benefícios fiscais, estas normas sofrem a restrição do ordenamento jurídico de exigências formais. Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero*. Obra citada (nota 5). p. 392.

<sup>163</sup> Assim, quanto ao critério jurídico-formal, pode-se concluir que se estará diante de um benefício fiscal quando verificadas as seguintes características: (i) a derrogação da norma geral de tributação; (ii) como resultado um tratamento fiscal favorecido ao contribuinte; e (iii) a consequente diminuição da arrecadação tributária.

<sup>164</sup> Esse critério é adotado por diversos ordenamento jurídicos. É o caso do ordenamento holandês, que adota o critério jurídico-formal, determinando que gastos tributários derivem de uma regra não constante na regra de incidência padrão do tributo. Vale notar que, embora o critério finalístico não seja parte do conceito oficial de gasto tributário na Holanda, tem se tornado cada vez mais importante, de modo que atualmente serve indiretamente como meio de identificação desses gastos. Cf. VAN DEN ENDE. *Tax Expenditures in the Netherlands*. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004. p. 135.



autor descobriu que existiam regras benéficas que não consistiam em “variações” da regra geral de tributação, mas, pelo contrário, compunham a estrutura intrínseca da norma de incidência dos tributos<sup>165</sup>. Assim, concluiu que o conceito de gasto tributário não se reporta a qualquer benefício, mas somente aos que não fazem parte da regra geral de tributação<sup>166</sup>.

Dessa forma, o autor concluiu que se deve identificar dois elementos distintos para a identificação das “*tax expenditures*”: (i) a “*normal tax structure*” ou *benchmark*, que é a estrutura padrão de tributação, isto é, a regra geral de incidência do imposto; e (ii) os “*departures from the normal tax structure*”, ou seja, os desvios da norma “padrão” de incidência de imposto<sup>167</sup>.

Nesse sentido, como visto, o conceito de gasto tributário estabelecido pelo Congresso norte-americano no *Congressional Budget Act 1974* adotava como critério definidor de benefícios fiscais que as normas tributárias fossem especiais (“*special*”) ou preferenciais (“*preferential*”) <sup>168</sup>, o que leva à conclusão de que tais normas não seriam gerais, aplicáveis à totalidade dos contribuintes, mas sim restritas a um determinado grupo de beneficiados.

Essa definição, porém, gerou muita controvérsia devido ao elevado grau de subjetividade que encerrava. Criticava-se principalmente a ambiguidade dos termos “*special*” e “*preferential*”, uma vez que as características de um imposto de renda “normal” dependiam muito do ponto de vista pessoal do observador<sup>169</sup>.

Posteriormente, o conceito de tributação “normal” foi abolido pelo Congresso norte-americano, adotando-se em 1982, quando da “Análise Especial do Orçamento do Ano Fiscal para 1983” (“*Special Analysis in the FY 1983 Budget*”), o conceito de “legislação de referência” (“*tax reference*”) para identificar os benefícios fiscais<sup>170</sup>.

<sup>165</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 13.

<sup>166</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 13.

<sup>167</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 13. Sobre a questão, Cf. BURMAN, Leonard E. *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?* Obra citada (nota 110). p. 1.

<sup>168</sup> *In verbis*: “*revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption or deduction from Gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of liability*” (g.n.). Public Law n. 93.344.

<sup>169</sup> Como exemplo, cita que as listas de benefícios fiscais publicadas pela “*Joint Committee on Taxation*” tipicamente eram mais extensivas do que aquelas publicadas como parte do orçamento. Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. *Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal*. Obra citada (nota 7). p. 30.

<sup>170</sup> Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. *Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal*. Obra citada (nota 7). p. 30-31. Vale ressaltar que a definição sugere que os gastos tributários são exceções a uma norma “padrão”, a qual na história norte-americana sempre foi definida por uma abordagem conceitual. Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 5

Sob este raciocínio, uma vez identificada a legislação de referência (*benchmark*) de um determinado tributo, a identificação das normas de benefícios fiscais seria fácil, pois estas seriam todas as que, não sendo parte do *benchmark*, determinariam um tratamento mais favorável e uma conseqüente redução das obrigações tributárias.

A grande dificuldade da aplicação desse critério jurídico-formal, portanto, é a identificação das regras a serem tomadas como referência (*benchmark*)<sup>171</sup>.

Como solução para essa questão, pode-se encontrar na doutrina e na prática internacional três grandes grupos de métodos de identificação: (i) *o método conceitual* (“*conceptual approach*”), que busca o conceito de *benchmark* em uma abordagem teórica independente; (ii) *o método de referência legal* (“*reference law approach*”), que utiliza uma lei fiscal existente para definir tanto o *benchmark* quanto os benefícios fiscais; e (iii) *o método de comparação com despesas diretas*, o qual busca tão somente o custo das concessões que são claramente análogas à despesa direta<sup>172</sup>.

Para STANLEY S. SURREY, a definição do *benchmark* pelo método conceitual seria mais adequada<sup>173</sup>, motivo pelo qual o autor, que concentrou seus estudos nos impostos sobre a renda, utilizou um conceito de “renda tributável” teórico puro para servir de *benchmark* em sua análise<sup>174</sup>. Assim, por sua influência, nos trabalhos do *Tax Expenditure Budget* de 1968 e nos posteriores foi utilizado um conceito teórico independente para a identificação das normas de incidência padrão para o imposto de renda norte-americano, chamado de abordagem de Haig-Simons<sup>175</sup>.

---

<sup>171</sup> Talvez a grande questão metodológica seja discutir o que vem a ser “estrutura básica do tributo” ou *benchmark* e, sendo assim, considerar gasto tributário aquele benefício concedido que fosse além dessa estrutura básica. Cf. DAVIE, Bruce. *Tax Expenditure in Federal Excise Tax System*. *National Tax Journal*, v. 47, n. 1, Columbus: National Tax Association, 1994. p. 39-62.

<sup>172</sup> Cf. ALLAN, Willian. CRAIG, Jon. *Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: an International Perspective*. Disponível em: <[www.eclac.org/de/noticias/paginas/0/9200/3Allan.pdf](http://www.eclac.org/de/noticias/paginas/0/9200/3Allan.pdf)>. Acesso em: 15 maio 2008. p. 4. No mesmo sentido, Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita: Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 25. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 41.

<sup>173</sup> O autor partiu de uma abordagem meramente formal para a definição do que seriam benefícios fiscais e, conseqüentemente, gastos tributários. Assim, não utilizou o critério finalístico, qual seja, em relação ao objetivo ou efeito da regra tributária. Pelo contrário, para o autor, os tributos considerados “regulatórios”, tais como aqueles instituídos sobre narcóticos, fósforos brancos, manteiga adulterada e outros, não proveem assistência financeira tal qual os gastos diretos, e por isso não devem ser considerados gastos tributários. Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 155.

<sup>174</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 51.

<sup>175</sup> SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 12. Esse modelo é baseado na definição de renda que corresponderia ao aumento da riqueza líquida da economia medida entre dois pontos do tempo (um ano, por exemplo) mais o consumo durante esse período. Em termos individuais, a renda anual de um indivíduo seria o valor que poderia consumir nesse ano para manter constante sua riqueza. Por esse modelo, despesas seriam todos os recursos despendidos que não fossem utilizados para

Em trabalho posterior, entretanto, STANLEY S. SURREY apresentou um “roteiro” a ser seguido para a identificação do conceito de *benchmark*<sup>176</sup>, em que propõe que tal regra consiste na estrutura fundamental da incidência do tributo, de acordo com a natureza deste, com a estrutura geral de alíquotas e capaz de identificar os sujeitos passivos. Nesse diapasão, o *benchmark* deve representar o consistente tratamento fiscal de atividades similares ou classes de contribuintes<sup>177</sup>, incluindo certas regras tributárias (como deduções, créditos etc.) que sejam consistentes com a natureza do tributo<sup>178</sup>.

Nesse sentido, o autor propõe uma abordagem conceitual de identificação do *benchmark* em que este seria o tratamento genérico consistente para a maioria dos contribuintes, sendo os benefícios fiscais identificados como as normas que determinariam benefícios para um grupo restrito de contribuintes, implicando, assim, um tratamento “preferencial”.

Naturalmente, em um método conceitual o intérprete é livre para escolher qual abordagem teórica é adequada para a determinação de um *benchmark*, motivo pelo qual não haveria um método melhor que outro.

Nesse sentido, embora defendesse o método conceitual para o estudo do imposto de renda norte-americano, o próprio STANLEY S. SURREY concluiu que dificilmente se chegaria a uma fórmula universal de *benchmark*, pois os governos dos países são livres para escolher as estruturas “normais” de seus tributos<sup>179</sup>.

---

aumentar a riqueza. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 25. Tal conceito, como qualquer outro conceito teórico, gera diversas dificuldades na definição prática do *benchmark*. Por exemplo, tal conceito não determinava se a renda deveria ser apropriada dentro do exercício pelo regime de caixa ou de competência.

<sup>176</sup> O autor apresenta o seguinte roteiro para a identificação do *benchmark*: “1) *Is the provision necessary to determine the base of the tax, normatively defined, in accordance with the fundamental nature of the tax?* 2) *Is the provision part of the generally applicable rate structure?* 3) *Is the provision necessary to define the taxable units liable for the tax?* 4) *Is the provision necessary to assure that the tax is determined within the time period selected for imposition of the tax?* 5) *Is the provision necessary to implement the tax in international transactions?* 6) *Is the provision necessary to administer the tax?*”. Cf. SURREY, Stanley S.; McDANIEL, Paul R. *International Aspects of Tax Expenditures: a Comparative Study*. Deventer: Kluwer Law, 1984. p. 24.

<sup>177</sup> O princípio mais importante para se encontrar um *benchmark* é que ele deve representar o tratamento tributário comum dos contribuintes. Cf. BROWN, Colin. *Tax Expenditures in Australia*. Obra citada (nota 44). p. 61.

<sup>178</sup> Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 21. Da mesma forma, também fazem parte do *benchmark* as normas relativas à administração do tributo, necessárias para a sua eficiência, tal como a tributação simplificada ou *a forfait*. Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 21.

<sup>179</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 21.

Dessa forma, para o autor norte-americano a definição da legislação de referência é um processo evolucionário, o qual passa necessariamente por diversos estágios de desenvolvimento<sup>180</sup>. Nesse sentido, o conceito adotado em um relatório de gastos tributários de um exercício não seria necessariamente o mesmo adotado pelos próximos, sendo a evolução e o refinamento do conceito parte integrante de sua utilização.

Por outro lado, o método de referência legal supriria a incerteza e a inconsistência do método conceitual de definição dos *benchmarks*<sup>181</sup>. Tal método, em síntese, consiste em definir legalmente qual seria o *benchmark* de um tributo, identificando-se tudo o que se desviasse desta fórmula como benefício fiscal<sup>182</sup>.

Esse método possui como vantagem o fato de determinar de modo consistente e transparente quais normas são parte integrante do sistema tributário de referência e quais são benefícios fiscais, evitando divergências e debates teóricos sobre qual critério é mais adequado.

Entretanto, não se pode deixar de considerar que tal método tão somente transfere a escolha do critério de identificação do *benchmark* para o legislador, que pode optar por um método que não seja o mais acertado. Nesse sentido, o método de referência legal apresenta uma perigosa rigidez, a qual pode determinar indevidamente que regras tributárias importantes não sejam consideradas benefícios fiscais<sup>183</sup>.

---

<sup>180</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 18. Nos Estados Unidos, por exemplo, desde a década de 1980 houve oito mudanças significativas no conceito de gasto tributário utilizado pelo orçamento, motivo pelo qual as séries e análises históricas de sua evolução não são confiáveis. Cf. BURMAN, Leonard E. *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?* Obra citada (nota 110). p. 3.

<sup>181</sup> Do ponto de vista prático, o método de referência legal tem um apelo considerável. Cf. ALLAN, William; CRAIG, Jon. *Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: an International Perspective*. Obra citada (nota 172). p. 6.

<sup>182</sup> A definição legal do *benchmark* é adotada pelo Canadá e pela Austrália. No caso australiano, o *Tax Expenditures Statement* descreve pormenorizadamente o *benchmark* de cada tributo, identificando quais são os benefícios fiscais por comparação. Cf. BROWN, Colin. *Tax Expenditures in Australia*. Obra citada (nota 44). p. 46. Ressalte-se que a Austrália publica anualmente estimativas de gasto tributário desde 1980. Em 1998, a publicação de estimativas de gasto tributário se tornou uma exigência legislativa imposta ao governo pela “Lei de Honestidade Orçamentária” (“*Charter of Budget Honesty Act*”). Sobre o método canadense, Cf. SEGUIN, Marc; GURR, Simon. *Federal Tax Expenditures in Canada*. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004. p. 98. Cf. DEPARTMENT OF FINANCE. *Tax Expenditures 2000: Notes to the Estimates/Projections*. Ottawa: Governo do Canadá. Disponível em: <[www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexpnot\\_e.html](http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexpnot_e.html)>. Acesso em: 26 maio 2008. Cf. DEPARTMENT OF FINANCE. *Tax Expenditures and Evaluations 2007*. Disponível em <[www.fin.gc.ca/toce/2007/taxexp07\\_e.html](http://www.fin.gc.ca/toce/2007/taxexp07_e.html)>. Acesso em: 31 jul. 2008. Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 5.

<sup>183</sup> Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 26.

Nesse sentido, para STANLEY S. SURREY haveria grandes perigos no método de referência legal, uma vez que os itens omitidos são considerados “perdidos”, passando infinitamente sem qualquer reexame pelo direito orçamentário<sup>184</sup>.

Já o método de comparação com a despesa direta consiste em uma análise comparativa dos benefícios fiscais com as subvenções. Assim, todas as normas tributárias benéficas que contiverem elementos que os identifiquem, quanto a efeito e finalidade, com as subvenções, serão consideradas criadoras de gastos tributários.

A origem desse método é a Alemanha, onde, como visto, o desenvolvimento da prática de mensuração dos gastos tributários se deu pela comparação desses institutos com as subvenções, devendo ambos serem apresentados no mesmo demonstrativo (o *Subventionsbericht*). Por este motivo, naquele país os benefícios fiscais só são considerados como geradores de gastos tributários, e então passíveis de registro orçamentário, quando se assemelham com as subvenções, sendo ambos os institutos detalhados no mesmo relatório.

Nesse sentido, percebe-se claramente que esse critério de identificação de *benchmarks* se reporta à finalidade da norma, motivo pelo qual determina a identificação de benefícios fiscais mediante um critério finalístico, não sendo adequado para a análise do critério jurídico-formal.

Por óbvio, qualquer critério utilizado, seja o legal, conceitual ou de comparação com despesas, envolverá julgamento por parte das autoridades, e não existe, em essência, um critério melhor do que outro<sup>185</sup>.

A razão é que, embora seja possível a análise teórica dos aspectos relevantes de identificação do *benchmark*, todos os métodos envolvem limitações, motivo pelo qual não é possível a descoberta de uma “fórmula universal” para identificar benefícios fiscais. Na prática, cada país adota um critério distinto para a identificação de benefícios fiscais (e de *benchmark*), seja em sede legal ou regulamentar, o qual deverá ser analisado individualmente<sup>186</sup>.

---

<sup>184</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 19.

<sup>185</sup> Nesse sentido, STANLEY S. SURREY reconhece certo arbítrio por parte das autoridades na escolha dos critérios adotados. Cf. SURREY, Stanley S. *Steueranreize als ein Instrument der staatlichen Politik. Steuer und Wirtschaft*, n. 4, Köln: Otto Schmidt, 1981. p. 359- 377. A utilização do critério de uma despesa direta envolve julgamento das autoridades. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 26.

<sup>186</sup> Em alguns países, uma determinada norma pode ser considerada parte do *benchmark* enquanto em outro é definida como benefício fiscal, e também pode haver itens que se situem na fronteira entre uma definição e outra. Cf. BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Obra

Enfim, seja qual for o critério adotado pelo ordenamento jurídico para a identificação dos benefícios fiscais, uma vez identificadas essas normas, deve-se proceder à quantificação de seus efeitos para o Erário público, para então integrar tais valores ao processo legislativo-orçamentário, dotando de transparência os valores renunciados.

Nesse sentido, cumpre analisar as formas de quantificação dos gastos tributários ocasionados por benefícios fiscais, para em seguida analisar as formas de integração destes no processo orçamentário.

### 3 FORMAS DE QUANTIFICAÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO

Uma vez identificado um benefício fiscal, é necessário proceder à quantificação dos gastos tributários que acarreta, para que estes sejam integrados no processo orçamentário<sup>187</sup>. Tal questão é de fundamental importância, uma vez que os valores de receita renunciados devem ser medidos com razoável certeza, sob pena de tornar sem sentido as comparações dos gastos tributários com as despesas diretas<sup>188</sup>.

citada (nota 55). p. 3. Por esse motivo, é muito difícil promover comparações internacionais, tanto pelas diferentes metodologias apresentadas, quanto pela abrangência das estimativas. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 24.

<sup>187</sup> Um dos primeiros trabalhos acadêmicos sobre a quantificação dos gastos tributários realizado no Brasil foi o de LUIZ ARRUDA VILLELA, em sua dissertação de mestrado em economia defendida em 1981 na PUC-RJ, intitulada “*Gastos tributários e justiça fiscal: o caso do IRPF no Brasil*”. Cf. VILLELA, Luiz Arruda. *Gastos Tributários e Justiça Fiscal: O Caso do IRPF no Brasil*. 1981. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Economia da PUC-Rio, Rio de Janeiro. O mesmo autor ainda publicou dois artigos na década de 1980 sobre o tema. Cf. VILLELA, Luiz Arruda. Uma Proposta de Revisão dos Gastos Tributários no Brasil. *Revista de Finanças Públicas*, n. 366, Brasília, 1986. Cf. VILLELA, Luiz Arruda. A Identificação dos Gastos Tributários no Brasil. *Série de Estudos sobre Economia do Setor Público*. Rio de Janeiro: Inpes/Ipea, 1989. Já em 1996, MARCELO ENK DE AGUIAR defendeu junto à UFRGS sua dissertação de mestrado em Economia intitulada “*A análise dos gastos tributários e o IRPF: evolução recente e efeitos na equidade*”. Cf. AGUIAR, Marcel Enk de. *A Análise dos Gastos Tributários e o IRPF: Evolução Recente e Efeitos na Equidade*. 1996. Dissertação (Mestrado) – UFRG, Porto Alegre. Finalmente, há de se citar os trabalhos de tentativa de quantificação dos gastos tributários no campo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) realizados pela Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe/ICMS), órgão do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), e por algumas Secretarias Estaduais de Fazenda, especialmente a partir da criação da Subcomissão de Renúncia Fiscal, na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, em 1997. Cf. BORDIN, Luís Carlos Vitali. *ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial*. Obra citada (nota 83). p. 12-13.

<sup>188</sup> Nesse sentido, GUILHERME W. O. MARTINS entende que “*do ponto de vista jurídico, o grau de integração da despesa fiscal depende dos modelos de previsão adotados. A previsão das receitas inscritas na lei do orçamento é puramente estimativa e não limitativa*”. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 161. Vale ressaltar que o principal fator limitante de uma estimativa de gastos tributários é a disponibilidade de informações detalhadas, sendo a melhor fonte inicial as informações provenientes das declarações fiscais entregues pelos contribuintes. Cf. BROWN, Colin. *Tax Expenditures in Australia*. Obra citada (nota 44). p. 61.

De fato, um dos principais argumentos contra a utilização da sistemática dos gastos tributários é a incerteza de suas estimativas. No caso norte-americano, essa crítica se tornou mais forte a partir de 2002, quando o *Tax Expenditures Report* do Governo Federal passou a conter o aviso “*the Administration believes the meaningfulness of tax expenditure estimates is uncertain*”<sup>189</sup>.

Não sendo comum a determinação legal da utilização de uma metodologia de cálculo dos gastos tributários, grande parte dos estudos sobre o tema aponta como três os métodos mais difundidos para a estimação dos gastos tributários, quais sejam: (i) o método da receita perdida (*forgone revenue*); (ii) o método do aumento de receitas (*revenue gain*); e (iii) o método da despesa equivalente (*outlay equivalence approach*)<sup>190</sup>.

O método da receita perdida (*forgone revenue*) consiste basicamente em determinar a diferença entre o valor de tributos devido pelo contribuinte afetado pelo benefício fiscal e o valor que seria recolhido pelo mesmo contribuinte na mesma situação caso a norma exonerativa não existisse<sup>191</sup>.

Nesse sentido, a utilização desse método leva naturalmente ao conceito de receita tributária normativa<sup>192</sup> (*Normative Tax Revenue*), que é a receita tributária livre dos gastos tributários. Assim, a receita normativa é aquela receita que seria arrecadada caso o benefício fiscal não existisse.

Desse modo, para o cálculo da receita perdida deve-se analisar três conceitos distintos, quais sejam (i) receita tributária líquida (*Net Tax Revenue*), que é a receita tributária efetivamente arrecadada; (ii) a receita tributária normativa (*Normative Tax*

<sup>189</sup> Cf. U.S. OFFICE OF MANAGEMENT AND BUDGET. *Analytical Perspectives, Budget of the United States Government, Fiscal Year 2003*. Washington D.C.: Government Printing Office, 2002. p. 95.

<sup>190</sup> Apenas a título exemplificativo, defendem a existência predominante desses três métodos: Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 21. Cf. BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Obra citada (nota 55). p. 7. Cf. SIMONITI, Silvia. *Los Gastos Tributarios y as Renuncias Tributarias en América Latina*. Disponível em: <www.cepal.cl>. Acesso em: 25 jun. 2008. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 28. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 206-207.

<sup>191</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 57. Vale ressaltar que praticamente todos os países analisados utilizam o método da arrecadação perdida. Cf. BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Obra citada (nota 55). p. 12.

<sup>192</sup> Essa receita, ao menos em teoria, seria a arrecadada no caso de não existir benefícios fiscais, ou seja, caso o *benchmark* se aplicasse à totalidade dos fatos geradores.

*Revenue*); e (iii) o gasto tributário em si<sup>193</sup>. A relação entre esses três conceitos, portanto, é um mero cálculo de subtração<sup>194</sup>:

$$\text{Receita normativa} - \text{Gasto Tributário} = \text{Receita líquida (arrecadada)}$$

De modo similar, o segundo método mais utilizado é o chamado método do aumento de receitas (*revenue gain*), que consiste, em síntese, em estimar o valor da receita tributária esperada no caso de determinado benefício fiscal ser abolido<sup>195</sup>.

Tal método também opera por meio dos conceitos de receita normativa e receita líquida, determinando por subtração quais seriam as receitas que passariam a ser arrecadadas pelo Estado caso determinado benefício fiscal fosse abolido.

Assim, a diferença conceitual entre os métodos da receita perdida e da receita ganha é tão somente que o primeiro opera *ex ante* e mede o montante esperado de *aumento* da receita tributária em resultado da abolição de um benefício fiscal<sup>196</sup>. Nesse sentido, as metodologias de cálculo dos dois métodos são muito semelhantes.

Ambos os métodos são de fácil implementação quando existem fontes confiáveis de dados, sendo as mais utilizadas as informações prestadas pelos próprios contribuintes em suas declarações fiscais, nas quais, muitas vezes são obrigados a informar os valores de tributos não recolhidos em função de benefícios fiscais.

Deve-se ressaltar, entretanto, que esses dois métodos utilizam cálculos “estáticos”<sup>197</sup>, já que o comportamento dos sujeitos permanece inalterado no processo de análise, motivo pelo qual não consideram eventuais alterações no comportamento dos contribuintes para o cálculo da receita normativa<sup>198</sup>.

Assim, estes métodos calculam tão somente a receita pública em dois cenários distintos, cuja única variável alterada é a existência ou não do benefício fiscal,

---

<sup>193</sup> Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 5.

<sup>194</sup> No mesmo sentido, Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 188.

<sup>195</sup> Para que o cálculo seja correto, é necessário adicionar previsões de efeitos da abolição do benefício. Cf. MESSERE, Ken C. *Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts*. Amsterdã: IBFD Publications, 1993.

<sup>196</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 57.

<sup>197</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 57.

<sup>198</sup> Cf. SEGUIN, Marc; GURR, Simon. *Federal Tax Expenditures in Canada*. Obra citada (nota 182). p. 110.



permanecendo os demais dados constantes (*ceteris paribus*). Tal hipótese, no entanto, pode ser facilmente contestada<sup>199</sup>, na medida que, na ausência de um benefício fiscal e da consequente incidência de uma tributação mais elevada, é previsível a verificação de alterações de comportamento dos contribuintes<sup>200</sup>.

A razão é que, em muitos casos, remover um benefício fiscal faz com que o contribuinte reorganize suas finanças para minimizar a quantidade de gastos a serem pagos com a tributação extra. Da mesma forma, se um benefício fiscal não fosse instituído, certamente um número menor de contribuintes incorreria no referido fato gerador, ou pelo menos o faria com menor intensidade<sup>201</sup>.

A omissão da inclusão da resposta comportamental dos contribuintes, portanto, faz com que os custos calculados pelos métodos da receita perdida e do aumento de receita sejam maiores que os reais<sup>202</sup>.

Visando superar esses problemas, desenvolveu-se o “método da despesa equivalente” (“*outlay equivalence approach*”), que estima qual o montante de despesa direta que poderia substituir um determinado benefício fiscal para se atingir o mesmo objetivo<sup>203</sup>.

Tal método tem como benefício seu caráter dinâmico, podendo considerar as respostas comportamentais em face dos aumentos de receita tributária<sup>204</sup>. Implementá-lo, entretanto, requer grande conhecimento do comportamento do contribuinte, o qual somente pode ser “previsto” através de uma modelagem microeconômica<sup>205</sup>.

<sup>199</sup> Embora o gasto tributário possa ser medido pelo valor que é reduzido da obrigação tributária, ele não mensura a receita que seria arrecadada com a sua eliminação, porque não inclui a resposta comportamental do contribuinte. Cf. BURMAN, Leonard E. *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?* Obra citada (nota 110). p. 2.

<sup>200</sup> Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 21. Cf. BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Obra citada (nota 55). p. 7.

<sup>201</sup> É consenso que as atividades tributadas tendem a aumentar quando há concessões. Na maioria dos casos, entretanto, o efeito da abolição do gasto tributário na arrecadação não é claro. Cf. BROWN, Colin. *Tax Expenditures in Australia*. Obra citada (nota 44). p. 50.

<sup>202</sup> Cf. SEGUIN, Marc; GURR, Simon. *Federal Tax Expenditures in Canada*. Obra citada (nota 182). p. 109-110.

<sup>203</sup> Cf. MESSERE, Ken C. *Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts*. Obra citada (nota 195). p. 6. No mesmo sentido, Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 23. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 57. Cf. BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Obra citada (nota 55). p. 7-8.

<sup>204</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 57.

<sup>205</sup> Cf. BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Obra citada (nota 55). p. 7.

Nesse sentido, o sucesso da implementação deste método dependerá em grande parte da existência de informações e da previsibilidade do comportamento dos contribuintes diante da instituição ou revogação dos benefícios fiscais<sup>206</sup>, o que o torna ao mesmo tempo mais preciso e mais complexo<sup>207</sup>.

Em vista de tais complicações, verifica-se que a quase totalidade dos países que publicam relatórios de gasto tributário utiliza o método da receita perdida, sendo alguns combinados com o do aumento de receitas. Entre as nações que utilizam o método da receita perdida, incluem-se Canadá<sup>208</sup>, Portugal<sup>209</sup>, Austrália<sup>210</sup> e Estados Unidos<sup>211</sup>.

Destarte, seja qual for o método adotado em um determinado país, uma vez identificados os benefícios fiscais e mensurados os seus efeitos financeiros para o Erário público, esses resultados numéricos devem ser integrados ao processo orçamentário para dotar tais valores de transparência financeira.

#### 4 FORMAS DE INTEGRAÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO NO ORÇAMENTO PÚBLICO

Conforme visto, para o equilíbrio orçamentário e a transparência financeira, é fundamental o controle dos valores de receita renunciados com a instituição de benefícios fiscais. Por esse motivo foi criado o conceito jurídico de gasto tributário, o qual permite

---

<sup>206</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 58.

<sup>207</sup> Vale ressaltar que esse método não leva em conta os valores sonegados. A quantificação da evasão fiscal é, sem dúvida, um dos grandes desafios em termos de modelos de projeção de receita. Não existem, ainda, metodologias adequadamente desenvolvidas para esse desiderato. Algumas tentativas, feitas no Chile e na Argentina com o IVA, baseiam-se em informações setoriais do PIB e em dados obtidos de matrizes de insumo-produto. Cf. BORDIN, Luís Carlos Vitali. *ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial*. Obra citada (nota 83). p. 28.

<sup>208</sup> O Canadá usa o método das arrecadações perdidas (*revenue forgone*). Cada estimativa do relatório de gastos tributários canadense representa a quantidade de arrecadação tributária federal que foi reduzida por causa dos benefícios fiscais, assumindo assim que todos os outros fatores se mantiveram inalterados. As estimativas são computadas uma de cada vez, supondo que todas as outras proposições continuam inalteradas. Às vezes, o custo total de um grupo de benefícios fiscais calculados individualmente pode ser diferente do encontrado caso eles sejam calculados de forma simultânea. Cf. SEGUIN, Marc; GURR, Simon. *Federal Tax Expenditures in Canada*. Obra citada (nota 182). p. 107.

<sup>209</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 230.

<sup>210</sup> Cf. BROWN, Colin. *Tax Expenditures in Australia*. Obra citada (nota 44). p. 47-48.

<sup>211</sup> O valor presente é calculado para os benefícios que incluem diferimentos. Normas que geram um gasto tributário menor que 5 milhões de dólares são excluídas. Cf. SUNLEY, Emil; VAN DEN ENDE, Leo; HABERHAM, Amir; BOOGERT, Kees den. *Tax Expenditures in the United States: Experience and Practice*. Obra citada (nota 110). p. 157-165.

efetuar comparações na mesma linguagem entre os efeitos financeiros dos benefícios fiscais e os gastos diretos<sup>212</sup>.

Entretanto, não basta identificar os benefícios fiscais e mensurar seus efeitos sobre a receita pública; tal informação deve ser integrada no processo orçamentário para tornar possível o debate político sobre a conveniência de um ou outro instituto, bem como a instituição de controles sobre esses valores.

Nesse sentido, não obstante a interpenetração entre o gasto tributário e o orçamento no seu discurso inicial, STANLEY S. SURREY logo descobriu que a integração das receitas renunciadas na própria peça orçamentária, submetendo-as ao mesmo rito, era de difícil implementação<sup>213</sup>.

Em vista dessas dificuldades, o autor partiu para outro caminho, que é a utilização de uma peça orçamentária própria, inclusa no processo orçamentário, para a descrição dos gastos tributários. Surgiu assim o relatório de gastos tributários (“*Tax Expenditures Report*” ou “*Tax Expenditures Budget*”)<sup>214</sup>.

Esse documento autônomo, para o qual não existe um padrão internacional, pode ser integrado no processo orçamentário de diversas maneiras, sendo as mais comumente encontradas as seguintes<sup>215</sup>:

- a) um simples *relatório de gastos tributários*, documento oficial autônomo de natureza meramente informativa, em que são apresentados os benefícios fiscais em vigor e os respectivos valores estimados de gastos tributários, com relevância apenas para o debate político;

---

<sup>212</sup> Cf. BURMAN, Leonard E. *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?* Obra citada (nota 110). p. 7. Nesse sentido, para ZHICHENG LI SWIFT, os quatro passos fundamentais (*building blocks*) para tornar transparente os gastos tributários são: (i) distinguir claramente os dois componentes da estrutura tributária: a estrutura padrão (*benchmark*) e o gasto tributário; (ii) estimar, mensurar e projetar o gasto tributário; (iii) integrar o gasto tributário ao processo orçamentário; e (iv) criar mecanismos de verificação e auditoria e publicar informação clara dos valores dos gastos tributários. Cf. SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Obra citada (nota 45). p. 19.

<sup>213</sup> Sobre essa questão, Cf. BREAK, George F. *The Tax Expenditure Budget – The Need for a Fuller Accounting*. *National Tax Journal*, n. 38, Columbus: National Tax Association, 1985. p. 262.

<sup>214</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 35. Quando os dispositivos legais dispersos na legislação tributária e que acarretam renúncia à arrecadação tributária passarem a ser destacados e organizados segundo os impostos envolvidos, os objetivos perseguidos e os potenciais beneficiários, um importante passo terá sido dado. Essa lista organizada de gastos tributários, quando acompanhada de estimativas da perda de arrecadação correspondente a cada dispositivo legal, é chamada de orçamento de gastos tributários. Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. *Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal*. Obra citada (nota 7). p. 48.

<sup>215</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 161.

- b) um *relatório anexo ao orçamento público*, que consiste em uma peça integrante da proposta orçamentária, em que são apresentados os valores de receita renunciados, podendo-se apresentá-los segundo a mesma classificação funcional definida para as despesas;
- c) um *orçamento integrado*, em que os gastos tributários são apresentados na própria peça orçamentária, sendo submetidos aos mesmos ritos.

O *relatório de gastos tributários* consiste em uma peça completamente desvinculada do orçamento público. Esse relatório é apenas um documento oficial, publicado periodicamente, em que o Poder Executivo dá publicidade aos impactos financeiros dos benefícios fiscais em vigor.

Muitos são os ordenamentos jurídicos que determinam a publicação periódica de um relatório oficial com os valores de gasto tributário. É o caso da Alemanha, onde, como visto, a “*Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft*” de 1967 determina que o Governo Federal publique a cada dois anos um relatório detalhado dos gastos públicos com as subvenções, incluindo os benefícios fiscais, chamado de Relatório de Subvenções (*Subventionsbericht*).

Também na Confederação Helvética a publicação de um relatório oficial autônomo de gastos tributários é obrigatória desde 1990, determinando o artigo 5º da Lei de Subvenções de 5 de outubro de 1990 que o Governo Federal publique a cada seis anos um exame completo dos gastos tributários do período<sup>216</sup>.

Ademais, a título de exemplo, verifica-se que outros ordenamentos determinam a publicação de um relatório periódico autônomo de gastos tributários, como é o caso do australiano (com o *Tax Expenditure Statement*), austríaco (com o anexo II ao *Förderungsbericht*), o britânico (com o *Public Expenditure White Paper*), entre outros<sup>217</sup>.

A publicação de um relatório autônomo de gastos tributários, embora de caráter meramente informativo, já é suficiente para dar transparência aos efeitos financeiros dos benefícios fiscais, na medida em que expressa periodicamente os valores de receita renunciados com cada benefício. Nesse sentido, este documento permite um debate

---

<sup>216</sup> Cf. EIDNÖSSISCHE FINANZKONTROLLE. *Tax Expenditures of the Swiss Confederation*. Obra citada (nota 106). p. 2.

<sup>217</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 161.

político maior sobre a alocação de recursos públicos, tornando possível a comparação na mesma linguagem entre os benefícios fiscais e as despesas públicas de igual finalidade.

Entretanto, essa publicação tem como desvantagem o fato de ser desvinculada do processo legislativo-orçamentário, motivo pelo qual não contribui para que, no processo de fixação das despesas públicas, sejam consideradas eventuais exclusões de benefícios fiscais ou sua substituição por despesas diretas.

Nesse sentido, o *relatório de gastos tributários em anexo ao orçamento público* traz a grande vantagem de ser totalmente integrado ao processo orçamentário<sup>218</sup>.

Em tal sistema, o Poder Executivo apresenta juntamente com a proposta de lei orçamentária ou com o próprio orçamento um anexo contendo a descrição dos benefícios fiscais com as estimativas de gastos tributários, o que torna mais fácil a comparação dos valores renunciados com as despesas a serem aprovadas<sup>219</sup>.

Com isso, é possível comparar diretamente os gastos governamentais financiados por meio de desoneração tributária com os gastos diretos sobre a mesma matéria, permitindo que ambos sejam debatidos em igualdade à luz das prioridades nacionais.

Muitos países já integram o relatório de gastos tributários como anexo do orçamento público. Na Bélgica, a publicação anual de um relatório de gastos tributários é apresentada como um anexo ao planejamento de gastos do parlamento<sup>220</sup>, como determinado desde 1989 pela Lei Geral do Orçamento e da Contabilidade Pública<sup>221</sup>.

Também em Portugal, desde 1990, a proposta orçamentária é acompanhada de um documento anexo chamado “Relatório sobre os Benefícios Fiscais e da Estimativa da

---

<sup>218</sup> Permitindo, assim, o estabelecimento de limites à sua criação e com o controle na sua concessão. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 180.

<sup>219</sup> Essa é a recomendação do Manual de Transparência Fiscal do FMI, que contém como um requisito básico da transparência fiscal a necessidade de incluir nos documentos orçamentários um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo. Pode-se ressaltar que o código de transparência fiscal do FMI determina uma série de princípios específicos, sobre os quais há uma série de recomendações práticas. Os Estados-membros implementam o código de modo voluntário. Cf. ALLAN, Willian; CRAIG, Jon. *Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: an International Perspective*. Obra citada (nota 172). p. 1. Cf. BORDIN, Luís Carlos Vitali. *ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial*. Obra citada (nota 83). p. 8.

<sup>220</sup> Cf. VALENDUC, Christian. *Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium*. Obra citada (nota 130). p. 70. Destaca-se que tal relatório anexo já era apresentado desde 1984 por iniciativa própria do Ministério das Finanças. Tal iniciativa teve início no começo da década de 1980, quando o Conselho Superior de Finanças belga (*Conseil Supérieur des Finances*) apresentou um relatório sugerindo a definição de gastos tributários e dando início a um relatório anual. Cf. CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES. *Inventaire des Mesures Fiscales qui Correspondent à la Notion de “Dépense Fiscale”*. Obra citada (nota 130). p. 12.

<sup>221</sup> Cf. VALENDUC, Christian. *Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium*. Obra citada (nota 130). p. 70.

Receita Cessante”<sup>222</sup>, no qual são demonstrados os impactos sobre a receita dos benefícios fiscais para o ano de exercício e para os dois seguintes<sup>223</sup>.

Já na Holanda<sup>224</sup>, os trabalhos do ministro das Finanças levaram à instituição de um relatório de gastos tributários na proposta orçamentária de 1999<sup>225</sup>, a partir da qual o orçamento público passou a incluir um anexo relativo a essas renúncias, chamado de “Relatório Anual de Gastos Tributários”<sup>226</sup>.

De modo semelhante, no Brasil, a Constituição Federal de 1988 tornou obrigatório, em seu artigo 165, § 6º, o acompanhamento, na proposta de lei orçamentária, de demonstrativo regionalizado do efeito dos benefícios fiscais sobre receitas e despesas<sup>227</sup>. Também descrevem mandamento similar o ordenamento francês, de acordo com o artigo 51, item 4, da “*Loi Organique n. 2001-692 du ler Août 2001 relative aux Lois de Finances*”, e o espanhol, de acordo com o artigo 48/2 do “Real Decreto Legislativo n. 1.091/1988”.

Nos Estados Unidos verifica-se igualmente a prática de incluir o relatório de gastos tributários como anexo do orçamento público, cobrindo um período de sete anos, quais sejam, o último ano fiscal, o ano corrente e os próximos cinco anos<sup>228</sup>.

---

<sup>222</sup> Os artigos 106, “g”, da Constituição portuguesa, e 34, “r”, da Lei de Execução Orçamentária prescrevem a necessidade de a proposta de orçamento ser acompanhada de um relatório sobre os benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante. Desse modo, a criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos seus objetivos e da prévia quantificação da despesa fiscal, de acordo com artigo 14, 3, da LGT. Sobre essa questão, Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 169-170.

<sup>223</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 180.

<sup>224</sup> Historicamente, o conceito de gasto tributário na Holanda remete ao relatório da *International Fiscal Association* (IFA) relativo à conferência de 1976. Neste evento, o relatório holandês chamado “*Tax Expenditures as an Instrument for the Achievement of Government Goals*”, escrito por VICTOR HALBERSTADT e FLIP DE KAM, apresentou um primeiro conceito de gasto tributário aplicado às finanças holandesas. Cf. VAN DEN ENDE. *Tax Expenditures in the Netherlands*. Obra citada (nota 164). p. 131.

<sup>225</sup> Cf. VAN DEN ENDE. *Tax Expenditures in the Netherlands*. Obra citada (nota 164). p. 132.

<sup>226</sup> Cf. VAN DEN ENDE. *Tax Expenditures in the Netherlands*. Obra citada (nota 164). p. 131.

<sup>227</sup> Cf. Capítulo II, item 2.2.

<sup>228</sup> Sobre o relatório norte-americano, pode-se ressaltar também que traz uma descrição breve de cada benefício fiscal, bem como as normas que geram gastos tributários inferiores a 5 milhões de dólares são excluídas. Cf. SUNLEY, Emil; VAN DEN ENDE, Leo; HABERHAM, Amir; BOOGERT, Kees den. *Tax Expenditures in the United States: Experience and Practice*. Obra citada (nota 110). p. 157-165. O relatório norte-americano, embora seja o mais antigo do mundo, peca somente pelo seu enfoque restrito, uma vez que cobre somente os tributos sobre a renda. O documento considera como gastos tributários as isenções da base tributária, as deduções da renda bruta, os créditos contra o imposto a pagar, as reduções de alíquotas e o diferimento do imposto a pagar (por exemplo, por meio de depreciação acelerada). Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 6-7.

Uma peculiaridade do relatório norte-americano é que nele, com base nas lições de STANLEY S. SURREY, os gastos tributários são classificados com os mesmos códigos de programação aplicados às despesas orçamentárias convencionais<sup>229</sup>.

Assim, uma vez que as estimativas são apresentadas por categorias funcionais, naturalmente há uma maior facilidade para efetuar comparações entre os valores de receita renunciadas e os gastos diretos efetuados com a mesma finalidade. Dessa forma, essa classificação dos gastos tributários fornece um valioso instrumento na análise da possibilidade de efetuar trocas de benefícios fiscais por despesas diretas<sup>230</sup>, permitindo o debate político integrado<sup>231</sup>.

Por fim, o *orçamento integrado*, tal como defendido por STANLEY S. SURREY, teria como característica definidora o fato de os gastos tributários serem totalmente integrados no orçamento público, submetendo-se aos mesmos ritos que as despesas públicas<sup>232</sup>.

Em tal sistema, os gastos tributários constariam no orçamento público com sinal negativo, representando subtrações à receita prevista<sup>233</sup>. Nesse sentido, pode-se instituir a prática de aprovação orçamentária de “tetos” de valores para os gastos tributários, representando assim a mais completa integração no processo orçamentário<sup>234</sup>. Entretanto, tendo em vista as dificuldades práticas de sua implementação, o orçamento integrado de gastos tributários não é encontrado em nenhum ordenamento jurídico.

Uma vez explorado o conceito de gasto tributário e os aspectos gerais que regem o instituto, bem como as formas de sua identificação, mensuração e integração no processo orçamentário, pode-se partir para a análise do regime específico desse instituto no direito brasileiro, o que será feito a seguir.

---

<sup>229</sup> Cf. SOUZA FRANCO, Antonio L. de. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Almedina, 1995. p. 396. No mesmo sentido, Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 156-157.

<sup>230</sup> Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 6.

<sup>231</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 39.

<sup>232</sup> Cf. SURREY, Stanley S.; McDANIEL, Paul R. *Tax Expenditures*. Obra citada (nota 43). p. 42.

<sup>233</sup> Tal orçamento integrado só seria possível mediante a introdução de despesas fiscais de sinal negativo. Cf. SURREY, Stanley S.; McDANIEL, Paul R. *Tax Expenditures*. Obra citada (nota 43). p. 42. No mesmo sentido, Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 158.

<sup>234</sup> O ATER do orçamento público holandês do ano de 2000 explorou a possibilidade de se instituir “tetos” para os gastos tributários. Cf. VAN DEN ENDE. *Tax Expenditures in the Netherlands*. Obra citada (nota 164). p. 140.

## **CAPÍTULO II**

# **O GASTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO**

Como visto no capítulo anterior, o conceito de gasto tributário, introduzido na prática política e na discussão acadêmica nas décadas de 1960 e 1970, foi criado com o objetivo de integrar os efeitos financeiros dos benefícios fiscais ao processo orçamentário, dotando tais valores de transparência financeira e permitindo a sua comparação com as despesas diretas.

Ao se analisar a doutrina e a prática internacional sobre o controle dos gastos tributários, concluiu-se que não existem padrões, mas tão somente manifestações esparsas nas legislações de diversos países, não se encontrando uma uniformidade de regras e de conceitos.

Cabe, portanto, analisar o instituto do gasto tributário no ordenamento pátrio, as regras aplicáveis e seu conceito, de modo a determinar qual seu regime jurídico na ordem constitucional vigente.

### **1 A INTRODUÇÃO DO CONTROLE DO GASTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO FINANCEIRO BRASILEIRO**

Diferentemente dos países analisados, no Brasil o controle dos efeitos financeiros dos benefícios fiscais somente passou a ser relevante para o ordenamento jurídico no final do século XX, sob a égide da Constituição Federal de 1988, firmando-se com a introdução da Lei Complementar n. 101/2000.

Durante a vigência das Cartas de 1946 e 1967, a ideologia dominante no Brasil era a do Estado intervencionista. Desde as bem-sucedidas medidas de política fiscal para conter as crises econômicas aplicadas na primeira metade do século XX<sup>235</sup>, as políticas de

---

<sup>235</sup> É o caso, no entendimento de Celso Furtado, das compras de café para a queima pelo Estado Novo. Cf. FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. 30. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2001. p. 192.



desenvolvimento adotadas utilizavam fartamente o gasto público e a concessão de benefícios fiscais como principais instrumentos para estimular o desenvolvimento econômico.

Assim, durante as chamadas “décadas de ouro” do século XX (1950 a 1970), concediam-se incentivos e isenções fiscais livremente, não existindo nenhum controle jurídico formal sobre seus efeitos ao Erário público, em vista da convicção de que tais benefícios conduzem ao crescimento econômico<sup>236</sup>.

A doutrina do direito financeiro e tributário também retratava a concessão de benefícios fiscais como elemento de política de desenvolvimento, em nada se atentando à necessidade do controle de seus efeitos ao Erário público. À época, destacava-se o magistério do keynesiano ALIOMAR BALEEIRO, para quem “*no mundo moderno, democrático e de sufrágio universal, não há isenções que reflitam privilégios injustificados de classes ou pessoas como as do ancién regime. A imunidade é sempre a contrapartida de um interesse público tão respeitável como o do Fisco*”<sup>237</sup>.

Assim, defendia o autor que os incentivos fiscais eram tão somente a contrapartida de um interesse público<sup>238</sup>. No mesmo sentido, completava JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES que as isenções não eram favores fiscais, mas “*elementos de natureza política, econômica e social*”<sup>239</sup>.

Nesse sentido, estando as atenções voltadas para os aspectos benéficos dos benefícios fiscais, os quais provaram ser um instrumento eficiente de consecução de políticas econômicas e sociais, pouco se discutiu sobre o controle de seus efeitos nos orçamentos do Estado e a necessidade de transparência em sua instituição.

Com a mudança dos paradigmas políticos e econômicos ocorrida nas décadas de 1980 e 1990 – a queda do Muro de Berlim, a desestruturação do socialismo real e a globalização da economia –, novos paradigmas relativos à gestão orçamentária passaram a

---

<sup>236</sup> O desenvolvimento do país assumiu lugar de honra entre os princípios econômicos e jurídicos, e as isenções e demais privilégios tornaram-se a panaceia para a riqueza das nações. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 327.

<sup>237</sup> E continua o autor: “*Então, a norma que a contém deve ser interpretada e aplicada até esgotar-se toda a sua força e amplitude de compreensão sob pena de ser sacrificado o objetivo moral, político ou social que a lei pôs acima duma prestação de dinheiros*”. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Clínica Fiscal*. Salvador: Livraria Progresso, 1958. p. 127.

<sup>238</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Clínica Fiscal*. Obra citada (nota 237). p. 127.

<sup>239</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 2001. p. 68.

ganhar espaço. Passou-se a condenar o uso da política fiscal e a se valorizar o uso de política monetária para se atingir o desenvolvimento econômico<sup>240</sup>, o que exigiu a criação de mecanismos para atingir o equilíbrio das contas públicas e a transparência na atividade financeira do Estado.

A necessidade de equilíbrio das contas públicas e de transparência da atividade financeira do Estado conduziu à exigência de controles dos efeitos financeiros da concessão de benefícios fiscais, de modo a se mensurar os efeitos de tais renúncias ao Erário público e submetê-las ao regular escrutínio legislativo<sup>241</sup>.

Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988 foi a primeira na história de nosso país a instituir controles orçamentários expressos aos efeitos financeiros dos benefícios fiscais<sup>242</sup>, fornecendo orientações básicas para a nova política relativa a esses institutos.

Sem utilizar o termo “gasto tributário” ou outro equivalente, a Constituição de 1988 inaugurou no Brasil o primeiro relatório de gastos tributários ao estabelecer em seu artigo 165, § 6º, 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”<sup>243</sup>.

Tal previsão, segundo FRANCISCO CARLOS RIBEIRO ALMEIDA, decorreu da observação pelo Poder constituinte da experiência internacional sobre a matéria, concluindo pela necessidade de se criar, em sede constitucional, um mecanismo orçamentário que tornasse transparente a concessão de benefícios fiscais<sup>244</sup>.

O intuito da instituição desse demonstrativo que acompanha o orçamento é dar visibilidade às despesas governamentais que não constam no orçamento fiscal, fornecendo

---

<sup>240</sup> Sobre as diferenças teóricas entre keynesianos e monetaristas, Cf. BLANCHARD, Olivier. *Macroeconomia – Teoria Política e Econômica*. Trad. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001. p. 598.

<sup>241</sup> Segundo RICARDO LOBO TORRES, nesse contexto “*crece a desconfiança sobre a virtude de tais incentivos para o desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo, não sendo raro que se transformem em uma perversa fiscal policy*”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal*. Obra citada (nota 236). p. 328.

<sup>242</sup> No magistério de RICARDO LOBO TORRES, “*a Constituição de 1988 começou a sinalizar na direção da mudança. O abuso na concessão de incentivos e isenção, a falta de controle do emprego do dinheiro público, o enfraquecimento da utopia da inesgotabilidade dos recursos do Estado e a crise financeira gravíssima do Tesouro conduzem à ideologia dos privilégios fiscais ao descrédito*”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal*. Obra citada (nota 236). p. 330.

<sup>243</sup> MARCOS NÓBREGA ressalta que a matéria tem assento na Carta Magna, muito embora ao longo desses anos não tenha sido tratada com a devida importância. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita: Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 2.

<sup>244</sup> Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. A Renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 32, n. 88, Brasília: TCU, 2001. p. 64.

à sociedade e aos parlamentares informações sobre a conveniência de manutenção dos benefícios frente a outras necessidades públicas<sup>245</sup>.

Além da instituição de um relatório de gastos tributários integrado ao processo legislativo-orçamentário, o constituinte criou no artigo 70 do texto constitucional a competência do Tribunal de Contas e do controle interno de cada Poder para a fiscalização quanto à “*aplicação das subvenções e renúncia de receitas*”, tornando mais rigoroso o controle de tais recursos públicos.

Em que pese esses dois importantes mandamentos constitucionais sobre a matéria, o controle dos benefícios fiscais não foi incorporado pela prática política pós 1988. A alta inflação e a estagnação econômica, que marcaram os anos seguintes à promulgação da Carta Magna, fizeram com que a instituição dos benefícios fiscais se mantivesse sem um controle estrito de seus efeitos financeiros, alinhando-se ao descontrole do endividamento público e ao déficit orçamentário.

Embora os primeiros relatórios de gastos tributários em nível federal tenham sido elaborados desde o início da nova ordem constitucional<sup>246</sup>, estes pouco contribuíram para o debate político. Isso porque foram elaborados sem um critério definido de benefício fiscal e sem uma metodologia de mensuração estrita<sup>247</sup>.

Já a nível estadual e municipal sequer houve a criação de qualquer controle da instituição de benefícios fiscais, pois essas esferas não implementaram no período o relatório de gastos tributários, em pleno descumprimento do quanto disposto na Constituição Federal. Pelo contrário, a prática de concessão de benefícios fiscais entre os Estados e municípios se tornou ainda mais intensa no período pós 1988, através do fenômeno que se convencionou chamar de “*guerra fiscal*”<sup>248</sup>.

Tal fenômeno consiste em uma competição entre Estados e entre Municípios pela busca de investimentos privados em seu território, utilizando como principal instrumento a

---

<sup>245</sup> Cf. Acórdão n. 1060/2005 – Plenário TCU.

<sup>246</sup> Já no ano seguinte ao da promulgação da Constituição de 1988, o orçamento da União passou a conter demonstrativo de benefícios tributários, cumprindo de forma tempestiva o ordenamento previsto no artigo 165, § 6º. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 7-8.

<sup>247</sup> Cf. Processo n. TC 022.902/94-5, Decisão n. 674/98 – Plenário TCU.

<sup>248</sup> Com a retomada dos investimentos privados internacionais na América Latina desde o final dos anos 80, e no Brasil a partir de 1993, bem como a ampla retomada do investimento interno a partir da estabilização em 1994, tem-se o início da chamada “*guerra fiscal*”, bem como a retração na oferta de emprego dos anos 90. Cf. PRADO, Sérgio Cavalcanti, C. E. *A Guerra Fiscal no Brasil*. São Paulo: Fundap, 2000. p. 8.

concessão de benefícios fiscais<sup>249</sup>. A criação de tal competição foi em grande parte originada da falta de controles rígidos para a instituição de benefícios fiscais, bem como pela ausência de um projeto hegemônico de desenvolvimento econômico<sup>250</sup>.

Por esse e outros motivos, defende-se que o verdadeiro marco inicial do controle dos benefícios fiscais em nosso país foi a promulgação da Lei Complementar n. 101 no dia 4 de maio de 2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>251</sup>.

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi um marco sem precedentes na história brasileira da regulação da atividade financeira do Estado. Ao lado da instituição de diversos controles em áreas de fundamental importância para o controle das finanças públicas<sup>252</sup>, tal lei determinou uma série de controles para a instituição de benefícios fiscais, tornando muito mais rígido o seu controle.

Nesse sentido, o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal introduz no ordenamento jurídico brasileiro um regime rigoroso de controle da instituição dos benefícios fiscais ao determinar que todo projeto de lei que objetive a criação de tais normas seja acompanhado de demonstração da origem dos recursos a serem renunciados, condicionando a vigência dos benefícios à criação de outras fontes de receita<sup>253</sup>.

Sob a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, o controle dos efeitos financeiros dos benefícios fiscais foi intensificado, tendo as Leis de Diretrizes Orçamentárias federais

<sup>249</sup> Na lição de REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “*nem sempre se pode recriminar a rotulada guerra fiscal. Por vezes, no entanto, é útil, a fim de destinar indústrias ou prestação de serviços a regiões pouco desenvolvidas ou em precárias condições*”. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 36-37. No mesmo sentido, a lição de MARCOS NÓBREGA ao afirmar que “*é bom que se diga que a competição horizontal não é, em si, boa ou ruim, depende das peculiaridades de cada economia. Tanto que, no caso alemão, por exemplo, o problema parece ser a ausência de competição e não sua exarcebação*”. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 4. Sobre os problemas decorrentes da falta de competição, Cf. ZIMMERMAN, Horst. *Guerra Fiscal e Federalismo Cooperativo*. In: SÃO CARNEIRO, José M. B.; HOFMEISTER, Wilhelm (Coord.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. v. I, p. 177.

<sup>250</sup> Cf. ABRUCIO, Fernando. *A Reconstrução das Funções Governamentais no Federalismo Brasileiro*. In: SÃO CARNEIRO, José M. B.; HOFMEISTER, Wilhelm (Coord.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. v. I. p. 101. Ao analisar esse fenômeno, RICARDO VARSANO conclui que se trata de “*uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha – quando de fato existe algum ganho – impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva*”. Cf. VARSANO, Ricardo. *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde. Textos para Discussão*, n. 500, Rio de Janeiro: Ipea, 1997. p. 2.

<sup>251</sup> Essa é a posição de MARCOS A. V. CATÃO. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 58.

<sup>252</sup> Por exemplo, o gasto público e a dívida pública.

<sup>253</sup> É o que RICARDO LOBO TORRES trata como “*princípio da gestão orçamentária responsável*”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Transparência no Direito Financeiro*. Disponível em: <www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em: 21 fev. 2008. p. 13.

aperfeiçoado a regulação do gasto tributário, instituindo requisitos rigorosos para a sua vigência e limites temporais, bem como aperfeiçoando o conceito de “benefício fiscal”.

Tal evolução foi acompanhada pelos relatórios de gastos tributários federais, os quais aperfeiçoaram ao longo dos anos sua metodologia de identificação dos benefícios fiscais e de mensuração de seus efeitos financeiros. Permitiu-se, portanto, um controle mais rigoroso dos valores “gastos” por meio do sistema tributário, tornando possível a sua comparação com despesas diretas no debate político.

É nesse contexto que se insere a presente análise do regramento jurídico do controle do gasto tributário no direito brasileiro, em que se objetiva a determinação precisa de todas as regras que regem o instituto no ordenamento jurídico em vigor<sup>254</sup>.

Tal análise deve naturalmente ter início com as regras contidas na própria Constituição Federal, partindo-se para o estudo das normas veiculadas pela lei complementar, para então verificar a sua aplicação prática nas LDOs e nos relatórios de gastos tributários elaborados até a presente data.

Como já mencionado, a análise das regras que regem o instituto do gasto tributário deve sempre ser acompanhada da análise do conceito jurídico de “benefício fiscal”, de modo a se determinar quais normas se submetem ao regramento jurídico em análise.

## **2 O CONTROLE DO GASTO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

O controle do gasto tributário foi efetivamente introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição Federal de 1988, não havendo notícia de sua utilização nos regimes constitucionais anteriores<sup>255</sup>. Essa introdução se deu notadamente pelos artigos 70

---

<sup>254</sup> Ressalte-se que, em uma primeira análise, não são encontrados no regime jurídico do gasto tributário princípios aplicáveis ao instituto, motivo pelo qual a presente análise se limite ao estudo das regras aplicáveis à renúncia de receita.

<sup>255</sup> Verifica-se, por exemplo, que a Lei n. 4.320/1964, a mais importante no ordenamento jurídico brasileiro no período pós-guerra no que se refere à contabilidade pública, em nenhum momento menciona a figura do gasto tributário. Nesse sentido, a análise de ARTUR ADOLFO COTIAS E SILVA sobre os poderes dos Tribunais de Contas em todas as Constituições brasileiras, onde verifica o autor que a competência desta corte para a análise relativa à renúncia de receitas é criação do Constituinte de 1988. Cf. SILVA, Artur Adolfo Cotias. *O Tribunal de Contas da União na História do Brasil: Evolução Histórica, Política e Administrativa (1890-1998). Prêmio Serzedello Corrêa 1998 – Monografias Vencedoras*. Brasília: TCU, 1998. p. 245.

e 165, § 6º, do texto constitucional, os quais contêm normas diretas de regulação da matéria.

## 2.1 O artigo 70 da Constituição Federal

A Constituição de 1988, em seu texto original, apresentou inicialmente a primeira regra no ordenamento jurídico brasileiro relativa à fiscalização da renúncia de receita em seu artigo 70<sup>256</sup>, ao tratar da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, *in verbis*:

*“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.*

*Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.”*

Verifica-se que o texto constitucional utilizou nesse dispositivo a expressão “renúncia de receita” em vez de “gasto tributário”, “renúncia fiscal”, “despesa fiscal”, entre outras que se referem ao mesmo conceito. Essa expressão, como será visto, aparece diversas vezes no ordenamento jurídico brasileiro<sup>257</sup>.

Sem dúvida, o conceito de “renúncia de receita”, ao contrário do conceito de “benefício fiscal”, não parece trazer grandes dúvidas. Entre as diversas conceituações do instituto do gasto tributário, o Constituinte parece ter escolhido a de que este é o efeito

---

<sup>256</sup> Como ensina RICARDO LOBO TORRES, trata-se de uma ampliação do papel do Tribunal de Contas em relação ao regime constitucional anterior. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 372.

<sup>257</sup> Tal como ocorre na Lei de Responsabilidade Fiscal. Vale ressaltar que o próprio texto constitucional utiliza expressão diversa para designar o mesmo conceito no artigo 153, § 4º, III, com redação alterada após a promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003, relativo ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), ao dispor que “*será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal*” (g.n.).

financeiro decorrente da instituição de benefícios fiscais<sup>258</sup>, como se verifica no artigo 165, § 6º, do texto constitucional, que, será a seguir analisado.

Pode-se também observar que esse dispositivo traça uma comparação direta entre a renúncia de receita e as subvenções ao utilizar a expressão “*aplicação das subvenções e renúncia de receitas*”, levando à conclusão de que ambos os dispêndios são similares, especialmente no que se refere à aplicação dos recursos transferidos aos particulares.

Quanto à competência relativa à fiscalização das renúncias de receita, pode-se destacar dois pontos relevantes, quais sejam, as pessoas sujeitas a essa fiscalização e a extensão da competência fiscalizatória.

### 2.1.1 Pessoas sujeitas à fiscalização

Em primeiro lugar, determina o dispositivo em análise que os controles internos e externos são exercidos quanto à *aplicação* pelos particulares dos valores públicos transferidos mediante subvenções ou gastos tributários. Com isso, o regime constitucional de 1988 ampliou a competência dos órgãos de controle interno e externo, na medida em que estes são competentes não apenas para a fiscalização das entidades da Administração direta e indireta, mas também para a fiscalização de entidades privadas, no que se refere à aplicação de subvenções e renúncias de receita.

Tal fiscalização é exercida pelo órgão de controle interno de cada órgão e pelo Tribunal de Contas, os quais têm o dever de fiscalizar as contas de todas as entidades que recebem recursos públicos, seja diretamente, seja através de renúncias de receita<sup>259</sup>. Dessa forma, as entidades privadas que recebem recursos públicos diretamente, através de subvenções, ou indiretamente, através de renúncias de receita, estão sujeitas à fiscalização por parte dos órgãos de controle interno e externo.

Vale ressaltar que a redação do artigo em análise não é clara ao determinar quais os beneficiários das receitas públicas renunciadas que se submetem à fiscalização financeira.

---

<sup>258</sup> Cf. Capítulo I, item 1.6. Verifica-se, portanto, que o conceito adotado pelo Constituinte de gasto tributário peca em precisão somente por não mostrar o caráter orçamentário deste, bem como sua natureza de “enunciado quantitativo”.

<sup>259</sup> Nesse sentido, a Emenda Constitucional n. 19/1998 corrigiu uma falha da Constituição de 1988 ao incluir, entre o rol dos agentes obrigados a prestar contas ao órgão de controle externo, as pessoas jurídicas privadas que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária. No mesmo sentido, a redação do artigo 1º, § 1º, da Lei n. 8.443/1992.

Afinal, pode-se entender que as pessoas físicas e jurídicas que sejam beneficiadas por benefícios fiscais e, com isso, pagam menos tributos estão efetivamente recebendo recursos públicos, na exata proporção dos valores que deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos<sup>260</sup>.

Tal interpretação, entretanto, não é suportada por nenhuma manifestação do constituinte ou do legislador. Ademais, não haveria sentido na fiscalização da aplicação dos valores de receitas renunciadas pelos beneficiários de incentivos fiscais, na medida em que não há nenhuma determinação legal sobre qual seria a destinação de tais recursos.

Nesse sentido, é claramente mais acertada a interpretação de que os sujeitos da fiscalização financeira são as pessoas que recebem recursos de contribuintes quando esses valores geram benefícios fiscais para os doadores.

Afinal, é comum a utilização de benefícios fiscais para o financiamento de atividades de interesse público efetuadas por organizações não governamentais, os quais cumpririam o mesmo efeito que as subvenções. Por este motivo que o artigo 70 do texto constitucional utiliza a expressão “aplicação das subvenções e renúncia de receitas”, traçando um paralelo entre os dois institutos.

Esse é o caso, por exemplo, das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), para as quais as doações podem ser em parte deduzidas do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)<sup>261</sup>. Nesse caso, a Oscip está aplicando recursos oriundos de renúncias de receita, motivo pelo qual se submete à fiscalização pelo Tribunal de Contas e pelo Órgão de Controle Interno da União federal.

Portanto, pode-se concluir que as pessoas sujeitas à fiscalização financeira pelos órgãos de controle interno e externo pela “aplicação de renúncias de receita” são aquelas que recebem recursos públicos de contribuintes beneficiados por regras fiscais que estimulam tal prática<sup>262</sup>.

---

<sup>260</sup> Nesse sentido, é possível concluir que são os próprios contribuintes que aplicam recursos públicos decorrentes de renúncia de receita, motivo pelo qual seriam também sujeitos à fiscalização financeira pelos órgãos de controle diretos e indiretos. Nesse entendimento, praticamente todas as pessoas físicas contribuintes do Imposto de Renda poderiam ser fiscalizadas pelo Tribunal de Contas da União, dado o grande número de benefícios fiscais que existem relativos a esse imposto.

<sup>261</sup> Artigo 13 da Lei n. 9.249/1995 e Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 11/1996.

<sup>262</sup> Esse entendimento é suportado pelo artigo 203 do “Regimento Interno do Tribunal de Contas da União”, que determina que a fiscalização das renúncias de receita “*terá como objetivos, dentre outros, verificar a eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades mencionados no caput deste artigo, bem como real benefício socioeconômico dessas renúncias*”. Da mesma forma, é o que se verifica da leitura da Instrução Normativa do Tribunal de Contas da União n. 4/1994, cujo artigo 2º dispõe que: “*a Fiscalização da renúncia de receita será realizada nos órgãos e entidades supervisores, bancos operadores, fundos e demais entidades que tenham atribuição de conceder, gerenciar, fiscalizar ou*



### 2.1.2 A fiscalização da legalidade, legitimidade, economicidade

Quanto à competência fiscalizatória sobre a aplicação das renúncias de receita, pode-se chegar a duas interpretações possíveis.

A primeira interpretação do dispositivo ora analisado é a de que a competência para a fiscalização da legalidade, legitimidade e economicidade prevista no texto constitucional não se refere à aplicação das subvenções e renúncias de receita.

Corroborando essa interpretação a enumeração sucessiva das atribuições dos controles internos e externos na expressão “*quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas...*”. Uma vez se encontrando tais itens separados por vírgulas, a atribuição de competência para a fiscalização da “*legalidade, legitimidade, economicidade*” está no mesmo nível que a competência para a fiscalização da “*aplicação das subvenções e renúncia de receitas*”, motivo pelo qual é possível concluir que não há atribuição expressa do exame da legalidade, legitimidade e economicidade para a aplicação das subvenções e renúncias de receita, o qual, pelo contrário, seria apenas aplicado às despesas públicas.

Tal entendimento, entretanto, não parece ser o mais correto, na medida em que determinaria também que o controle da legalidade, legitimidade e economicidade não se aplicaria às subvenções. Tal instituto, sendo espécie de gasto público, deve necessariamente se submeter ao mesmo tipo de controle, o que inclui o controle da legalidade, legitimidade e economicidade.

Assim, pode-se concluir que o referido artigo determina que a fiscalização da “*aplicação da renúncia de receita*” se faz quanto à “*legalidade, legitimidade e economicidade*”, tal como a fiscalização relativa às subvenções e a outras espécies de despesas públicas<sup>263</sup>.

O controle da *legalidade* seria a verificação da conformidade da aplicação dos valores de receita renunciados com a legislação de regência. Quanto a esse tipo de

---

*utilizar recursos decorrentes de renúncia de receita, preferencialmente mediante inspeções, auditorias e demonstrativos próprios, objetivando, dentre outros aspectos, verificar a eficiência, a eficácia e a economicidade de suas ações, bem como o real benefício sócio-econômico dessas renúncias*”.

<sup>263</sup> Esse também é o entendimento, a título de exemplo, de RICARDO LOBO TORRES, MARCOS NÓBREGA e CARLOS VALDER NASCIMENTO. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 371. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita: Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 22. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 99.

controle<sup>264</sup>, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA afirma que se refere à “*compatibilidade vertical do ato ensejador da despesa com a norma autorizadora*”<sup>265</sup>. No caso das renúncias de receita, tal controle seria relativo somente à compatibilidade de sua aplicação com os ditames legais que regem a matéria.

Já o controle da *legitimidade*, por sua vez, longe de significar a obediência formal a preceito superior, refere-se ao atendimento do bem jurídico que se pretendeu alcançar<sup>266</sup>. Logo, ao invés de significar o controle dos objetivos das decisões políticas, representa o controle das premissas constitucionais de tais decisões<sup>267</sup>.

Por fim, o controle da *economicidade* se refere à obtenção da melhor resposta para o custo financeiro da medida para o Estado. Nesse sentido, trata-se da análise do caminho escolhido para a obtenção do bem público objetivado dentro da equação de custo-benefício<sup>268</sup>.

Uma vez examinada a competência para a fiscalização financeira da aplicação das renúncias de receita, parte-se para a análise do outro dispositivo constitucional sobre o instituto, qual seja, o artigo 165, § 6º, da Constituição de 1988.

<sup>264</sup> Vale ressaltar que existe o entendimento de que o controle da legalidade permitiria ao órgão de controle externo o controle da constitucionalidade das leis e dos atos administrativos. Os defensores da possibilidade de o Tribunal de Contas decretar a inconstitucionalidade das leis e dos atos administrativos partem, em geral, da premissa de que aquele órgão exerce função jurisdicional. Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. Rio de Janeiro: Forense, 1970. v. III, p. 249. No mesmo sentido, Cf. CAVALCANTI, Themistocles Brandão. O Tribunal de Contas – Órgão Constitucional – Funções Próprias e Funções Delegadas. *Revista de Direito Administrativo*, n. 109, São Paulo: RT, 1972. p. 8. Para RICARDO LOBO TORRES, não podem os órgãos de controle externo decretar a inconstitucionalidade das leis *in abstracto*, uma vez que, além de exercerem função jurisdicional, limitam-se a apreciar casos concretos. Mas a inconstitucionalidade dos atos administrativos pode ser reconhecida *in casu* pelos órgãos encarregados do controle, que se negarão a aprová-los ou dar quitação aos responsáveis, alinhando-se com a lei e a Constituição. Inclusive, para o autor, a declaração incidental da inconstitucionalidade das renúncias de receita tornou-se evidente no texto de 1988 pela menção ao controle da *economicidade*, que consiste no exame da adequação entre os fins almejados pela lei concessiva e o resultado efetivamente alcançado, entre o custo para o Tesouro com as renúncias de receitas e com os gastos tributários e o benefício social e econômico produzido. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 373. Por outro lado, a posição contrária se fundamenta na natureza meramente administrativa do controle do Tribunal de Contas. Cf. BUZAID, Alfredo. O Tribunal de Contas no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito de São Paulo*, n. 62 (2), São Paulo: USP, 1967. p. 58.

<sup>265</sup> Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 382.

<sup>266</sup> Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 382.

<sup>267</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 374. Sobre essa questão, Cf. Acórdão TCU n. 335/1990. Sobre esse controle, há quem entenda que o Tribunal de Contas se transforma em “advogado da comunidade” (*Rechnungshof als Sachwalter der Allgemeinheit*). Cf. SIGG, Wolfgang. *Die Stellung der Rechnungshöfe im politischen System der Bundesrepublik Deutschland*. Berlim: Duncker & Humboldt, 1983. p. 76.

<sup>268</sup> Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 382.

## 2.2 O artigo 165, § 6º, da Constituição Federal

O artigo 165, § 6º, da Constituição Federal, também constante em seu texto original, determina que:

*“§ 6º 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.”*

O dispositivo supratranscrito é sem dúvida o marco mais importante no ordenamento jurídico brasileiro no que se refere ao regime jurídico do gasto tributário. Esse mandamento determina que o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de um demonstrativo regionalizado, no qual devem ser discriminados os “efeitos” decorrentes de benefícios fiscais, financeiros e creditícios<sup>269</sup>.

Trata-se, como visto no capítulo anterior, da instituição de um relatório de gastos tributários anexo ao orçamento público, relatório que deve conter a discriminação dos valores de receita renunciados com os benefícios fiscais em vigor.

O objetivo do dispositivo é claramente dar visibilidade às despesas governamentais que não constam nos orçamentos fiscal, da seguridade social e dos investimentos das estatais, levando a uma plena compreensão e mensuração dos gastos governamentais efetuados indiretamente. Este objetivo é atingido com a discriminação, em um relatório anexo ao projeto de lei orçamentária, de todos os valores de receitas renunciados através de benefícios fiscais, financeiros e creditícios<sup>270</sup>.

Pode-se verificar também que não se trata de um “orçamento integrado” em que os benefícios fiscais são escrutinizados juntamente com o projeto de lei orçamentária. Pelo contrário, a expressão “o projeto de lei orçamentária será acompanhado” mostra

---

<sup>269</sup> Nenhuma sanção é determinada pelo texto constitucional para o não cumprimento desse dispositivo, o que se verificaria nos casos em que o projeto de lei orçamentária é encaminhado ao Legislativo sem o demonstrativo de renúncias de receita. Ressalte-se que, por razões metodológicas, não integra o objeto do presente trabalho a análise das consequências financeiras pelo não cumprimento das normas relativas à renúncia de receita.

<sup>270</sup> Para esse propósito, o ideal seria a elaboração de um orçamento próprio de renúncia de receita, estruturado nos moldes do orçamento fiscal, como o “orçamento integrado” proposto por STANLEY S. SURREY. Todavia, para viabilizar essa proposta, faz-se mister alterar os §§ 5º e 6º do artigo 165 da atual Constituição Federal. Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. Obra citada (nota 7). p. 21.

claramente que tal demonstrativo não se confunde com a própria peça orçamentária, mas tão somente um anexo da mesma de caráter estritamente informativo.

Sendo o relatório de gastos tributários instituído pelo constituinte uma peça meramente informativa, resta de fundamental importância determinar quais informações este deve conter, o que será analisado a seguir.

### 2.2.1 *O conteúdo do demonstrativo de gastos tributários*

A primeira conclusão sobre o conteúdo desse relatório é que deve ser composto de um “demonstrativo regionalizado”. O termo “regionalizado” determina tão somente que os valores renunciados devem ser apresentados regionalmente, silenciando-se no que se refere a como deve ser feita tal divisão geográfica<sup>271</sup>.

A segunda conclusão é a de que o demonstrativo deve conter “*o efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia*”.

Verifica-se, portanto, que o conteúdo de tal demonstrativo se refere a dois tipos de informações distintas.

Em primeiro lugar, o demonstrativo deve conter o “efeito” sobre receitas decorrente de isenções, anistias, remissões e outros benefícios fiscais<sup>272</sup>. Naturalmente, os benefícios fiscais possuem “efeito” somente sobre as receitas, pois os benefícios necessariamente determinam um montante menor de tributos a serem pagos. Esse valor de receita renunciado é o que se enquadra no conceito doutrinário de “gasto tributário”<sup>273</sup>.

Por outro lado, o artigo determina também que o demonstrativo anexo ao projeto de lei orçamentária contenha os “efeitos” sobre as receitas e despesas públicas decorrentes de benefícios de natureza financeira e creditícia<sup>274</sup>. Esse seria o caso dos benefícios que não

---

<sup>271</sup> A nível federal, pode-se concluir facilmente que o demonstrativo de gastos tributários deve apresentar os valores de receita renunciados para cada benefício fiscal em cada região econômico-geográfica do País. Por esse motivo é que o “Demonstrativo de Gastos Tributários da União Federal” apresenta a divisão dos valores de tais gastos por função orçamentária em cada uma das cinco regiões brasileiras. Entretanto, não há indícios de qual critério deve ser adotado para dividir o território estadual e municipal em regiões.

<sup>272</sup> Naturalmente, nada obsta que o referido demonstrativo inclua informações de outra natureza, tais como explicações sobre a metodologia de cálculo e o conceito de benefício fiscal adotados, a evolução dos valores ao longo dos anos, os itens excluídos, as fontes dos dados empregados, entre outros.

<sup>273</sup> Cf. Capítulo I, item 1.6. Verifica-se, portanto, que o conceito adotado pelo Constituinte de gasto tributário peca em precisão somente por não mostrar o caráter orçamentário deste.

<sup>274</sup> As normas relativas a benefícios fiscais não possuem diretamente um efeito sobre as despesas públicas, motivo pelo qual os efeitos sobre as “despesas” são somente os benefícios de natureza financeira e creditícia. Por outro lado, os benefícios de natureza financeira e creditícia podem surtir efeitos também sobre as receitas.

geram despesas públicas visíveis na peça orçamentária, pela prática de preços e taxas de juros a níveis incompatíveis com os de mercado, com o intuito de beneficiar determinado grupo econômico<sup>275</sup>.

Sendo o objeto de estudo do presente trabalho somente o regramento jurídico dos efeitos financeiros decorrentes de benefícios fiscais, deve-se analisar apenas o conteúdo do demonstrativo no que se refere aos valores financeiros das estimativas de gastos tributários relativos aos benefícios fiscais em vigor<sup>276</sup>.

Sobre estes, o referido dispositivo não menciona expressamente a qual período deve se referir o demonstrativo, podendo o mesmo descrever os efeitos dos referidos benefícios no exercício orçamentário anterior<sup>277</sup>, ou uma previsão dos valores que serão renunciados para o exercício orçamentário seguinte.

Em que pese a omissão do dispositivo sobre a questão, observa-se na experiência prática que a tendência é que o demonstrativo seja elaborado com a estimativa dos valores de receita a serem renunciados para o ano seguinte. Tal entendimento parece ser o mais correto, uma vez que o objetivo do relatório é justamente possibilitar comparações entre os valores “gastos” com benefícios fiscais e os valores gastos diretamente, motivo pelo qual ambos devem se referir ao mesmo exercício financeiro<sup>278</sup>.

---

<sup>275</sup> Naturalmente, o desembolso de recursos utilizados, por exemplo, na compra de um bem a preço maior que o de mercado será apresentado no orçamento público. No entanto, nele não constará qual a diferença entre o valor pago e o valor de mercado, ou seja, o valor efetivo do auxílio financeiro.

<sup>276</sup> Isso porque o conceito de gasto tributário, tal como analisado no primeiro capítulo, refere-se somente a benefícios fiscais e não a financeiros e creditícios. Sobre estes outros benefícios, entretanto, vale ressaltar que a União Federal após a promulgação da Constituição de 1988 não cumpria o disposto nesse artigo no que se refere a tais benefícios. Assim, o Tribunal de Contas da União, no âmbito da Decisão n. 523/2001 – Plenário TCU, item 8.1, proferida no processo TC n. 022.902/1994-5, determinou ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão a elaboração do demonstrativo regionalizado dos benefícios de natureza financeira e creditícia a que aludem o § 6º do artigo 165 da CF, e a artigo 14, § 1º, da Lei Complementar n. 101/2000. Foi constituída, na Secretaria de Política Econômica, do Ministério da Fazenda, equipe destinada a estudar o assunto e desenvolver metodologia a ser adotada para a inclusão do demonstrativo na Lei Orçamentária Anual. O resultado desse estudo se deu com a publicação, no mesmo ano, do documento – que estabelece metodologia – intitulado “Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União”. Cf. SECRETARIA DE POLÍTICA ECONÔMICA. *Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União*. Disponível em: <[www.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/estudoseconomicos](http://www.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/estudoseconomicos)>. Acesso em: 22 abr. 2009. No ano de 2002, passou-se a estimar esses benefícios pela primeira vez para o ano de 2003. Cf. Acórdão n. 1.060/2005 – Plenário TCU.

<sup>277</sup> Deve-se ressaltar que, ao menos a nível federal, as fontes de informação que servem de base para o cálculo dos dados efetivos de renúncias de receita têm uma defasagem de dois anos. Dessa forma, ainda que a proposta orçamentária se refira ao exercício anterior, ainda assim conterà somente estimativas e não os valores efetivos de gastos tributários. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Gastos Tributários no Brasil – Seminário Internacional BID/FMI*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributarios/Eventos/SeminarioInterbidfmi/textoquadrogastostributariosnobrasilseminario.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributarios/Eventos/SeminarioInterbidfmi/textoquadrogastostributariosnobrasilseminario.pdf)>. Acesso em: 20 abr. 2009.

<sup>278</sup> Assim, como o projeto de lei orçamentária se refere à dotação de valores a serem gastos no exercício financeiro seguinte, resta necessário que as previsões de renúncia de receitas também se refiram ao ano subsequente.

Verifica-se também que o mandamento constitucional se omite quanto à metodologia de cálculo aplicada, deixando a escolha para o legislador ou, em sua omissão, para o Poder Executivo. Conforme visto, a determinação legal de uma metodologia de cálculo não é comum no direito comparado, pois a escolha do método depende de diversos fatores particulares de cada benefício<sup>279</sup>, inclusive da disponibilidade de informações econômicas e comportamentais dos contribuintes<sup>280</sup>.

A par dessas indagações, a questão de maior relevo na interpretação do referido dispositivo constitucional parece ser quanto ao nível de detalhamento da descrição do efeito financeiro dos benefícios fiscais. Da redação do dispositivo, pode-se concluir tanto pela necessidade de que o demonstrativo contenha o valor estimado de gastos tributários para cada benefício fiscal, quanto pela possibilidade de o demonstrativo conter um único número, qual seja, o somatório de todas as renúncias de receita do período.

Sobre tal questão, inexistente regulação em lei complementar ou pronunciamento do Poder Judiciário, não havendo no ordenamento jurídico em vigor previsão expressa em lei ou regulamento sobre qual seria o entendimento mais correto.

Como visto, pode-se encontrar na prática internacional diversas formas de exposição dos gastos tributários no relatório orçamentário, havendo países que apresentam tais valores em montantes fechados para cada tributo, para cada benefício fiscal e até mesmo para cada tipo de despesa, sendo adotada a mesma classificação funcional utilizada pelo orçamento público<sup>281</sup>.

Também no direito brasileiro pode-se encontrar entendimentos diversos sobre a questão. Por um lado, o demonstrativo de gastos tributários do Governo Federal já apresentou os gastos tributários por diversas classificações, tendo nos últimos anos consolidada a prática de apresentar tais valores classificados tanto por função orçamentária e tipo de receita quanto por cada norma de benefício fiscal<sup>282</sup>.

---

<sup>279</sup> Cf. Capítulo I, item III.

<sup>280</sup> Cf. Capítulo I, item III.

<sup>281</sup> Cf. Capítulo I, item IV.

<sup>282</sup> Esse é o caso dos demonstrativos federais para os anos de 2008 e 2009. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2008*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2008/DGT2008.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2008/DGT2008.pdf)>. Acesso em: 19 maio 2008. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2009*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2009/GT2009.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2009/GT2009.pdf)>. Acesso em: 20 abr. 2009.

Por outro lado, diversos entes federativos apresentam no anexo da proposta de lei orçamentária tão somente um único número, o qual representa o valor global de gastos tributários estimados para o período, nem sequer determinando quais normas foram consideradas no cálculo e quais não foram<sup>283</sup>.

Em que pese o entendimento de diversos membros da Federação, o mais acertado parece ser a demonstração do valor de receita renunciada para cada norma que veicule benefícios fiscais individualmente.

Isso porque, como visto, o objetivo primordial da existência do relatório de gastos tributários integrado ao processo legislativo-orçamentário é justamente informar ao Poder Legislativo e à sociedade qual o valor “gasto” com cada benefício fiscal, tornando possível a sua comparação com despesas diretas no debate político.

Tal objetivo não pode ser atingido com a mera apresentação de um valor total de receita renunciada, pois esse número nada informa sobre o custo de cada benefício fiscal em vigor, não sendo possível a comparação de tal custo com o valor das despesas diretas instituídas com a mesma finalidade. Assim, a apresentação de um número fechado em nada contribui para o debate político entre o uso de benefícios fiscais e gastos diretos<sup>284</sup>.

Portanto, embora a interpretação literal do dispositivo constitucional ora analisado não permita determinar com certeza o nível de detalhamento exigido pelo constituinte, pode-se concluir, em uma interpretação teleológica, que tal mandamento não será cumprido quando o valor apresentado no demonstrativo anexo não determinar o montante de receita renunciado com cada benefício fiscal.

Por fim, para estabelecer os efeitos financeiros que devem fazer parte do relatório de gastos tributários, deve-se determinar quais regras devem ter sua consequência sobre as receitas previstas no demonstrativo anexo e quais não. Assim, resta necessário analisar a existência de um conceito constitucional de “benefício fiscal”.

---

<sup>283</sup> A título de exemplo, o Estado de São Paulo apresenta somente o valor total da estimativa dos gastos tributários do período em seus projetos de lei orçamentária. Esse é o caso das propostas orçamentárias de 2006 (p. 590), 2007 (p. 605) e 2008 (p. 661).

<sup>284</sup> Pelo contrário, tal valor geral somente permite concluir se a renúncia de receita no exercício financeiro é grande ou pequena, em nada acrescentando ao debate político sobre a manutenção dos benefícios fiscais em vigor.

### 2.2.2 O conceito constitucional de “benefício fiscal”

O artigo 165, § 6º, da Constituição Federal determina que o demonstrativo que deve acompanhar o projeto de lei orçamentária deve conter o efeito de “isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”<sup>285</sup>.

Sendo o âmbito do presente trabalho restrito à análise dos efeitos de benefícios de natureza tributária, observa-se que o texto constitucional, ao lado da expressão “benefícios de natureza tributária”, utiliza os termos “isenções, anistias, remissões”. Tais termos se referem a institutos tradicionais no direito tributário brasileiro<sup>286</sup>, os quais estão indubitavelmente incluídos no conceito de “benefício fiscal”<sup>287</sup>.

A utilização de grupos de vocábulos distintos para a definição de benefício fiscal pode ser encontrada em diversos dispositivos constitucionais. Esse é o caso do § 6º do artigo 150, o qual dispõe 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...” (g.n.)<sup>288</sup>.

---

<sup>285</sup> Verifica-se que esse dispositivo se aplica a todos os tipos de tributos e impostos, ao contrário do que ocorre em outros países. Nos Estados Unidos, por exemplo, o orçamento de gastos tributários envolve apenas o imposto de renda sobre pessoas físicas e empresas. No Canadá, além do imposto de renda, também se aplica à tributação sobre vendas (*sales and excise tax*), e na França também sobre o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Tem sido aplicado também em impostos sobre a riqueza, seja sobre o patrimônio líquido ou sobre a transferência de propriedade. Verifica-se também que nenhum país aplicou a análise de gastos tributários no caso de imposto sobre a propriedade imobiliária, embora este tributo seja considerado de caráter global. Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. *Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal*. Obra citada (nota 7). p. 50-51.

<sup>286</sup> Todavia, o conceito de “subsídio” não se refere a nenhum instituto clássico do direito tributário relativo a benefícios fiscais, pelo contrário, somente é relativo a benefícios de índole estritamente financeira.

<sup>287</sup> Ao analisar o conceito utilizado pelo 165, § 6º, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS afirma que “o discurso peca pela imprecisão. Se os benefícios tributários são amplos, neles incluídas estão as isenções, razão pela qual a repetição não se justificaria. Se são restritos à evidência, teriam que ser discriminados como foram as isenções. Por outro lado, há de considerar que os subsídios são também benefícios, e os benefícios são subsídios, com o que a conjunção ‘e’ resta inconsistente em dois sinônimos, fartamente abrangentes em sua natureza, a saber: subsídios e benefícios de natureza financeira, creditícia e tributária. E aqui mais uma vez peca o constituinte pelo mau discurso, ao fazer menção aos subsídios e benefícios financeiros, gênero que encampa, naturalmente, aqueles benefícios ou subsídios de natureza creditícia”. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1991. v. VI, t. II, p. 234. Vale ressaltar que, considerando que não existem menções supérfluas no texto constitucional, a enumeração dos institutos das “isenções”, “anistias” e “remissões” no dispositivo em análise tem como consequência fazer com que estes necessariamente integrem o conceito de “benefício fiscal”. Com isso, impede-se o uso de interpretação restritiva de modo a se concluir que o conceito de “benefício fiscal” não inclua estes institutos.

<sup>288</sup> Sobre a relação entre os conceitos de “benefício fiscal” do artigo 165, § 6º, e do 150, § 6º, o Tribunal de Contas da União já afirmou que “são dois continentes que se referem a um mesmo conteúdo. A diferença é a ótica de quem percebe a aplicação do recurso. O lado do Estado o vê como gasto, e pelo lado do contribuinte-cidadão é um benefício”. Cf. Acórdão n. 1.060/2005 – Plenário TCU.



Já o artigo 195, § 3º, determina que a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social não poderá “*receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios*”. Também nos artigos 155, § 2º, XII, “g”, e 156, § 3º, III, o texto constitucional utiliza a expressão “*isenções, incentivos e benefícios fiscais*” ao remeter à lei complementar a regulação da forma como o ICMS e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) serão concedidos e revogados.

Verifica-se que o conceito de “benefício fiscal” é apresentado no texto constitucional sem uma conceituação rigorosa, ora pela enumeração de institutos tradicionalmente aceitos como integrantes do conceito, ora pelas expressões “benefício fiscal”, “incentivo fiscal” ou outra de natureza similar.

Entretanto, como visto no capítulo anterior, a grande dificuldade em definir gastos tributários é descobrir quais normas são “benefícios fiscais” e quais não são. Tal critério, fundamental para todo o regime jurídico do gasto tributário, é fundamental para se determinar quais normas tributárias são benefícios e geram gastos tributários e quais fazem parte da própria estrutura de incidência do tributo.

Resta necessária, portanto, a análise do instituto pela legislação complementar, notadamente pela Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo a se encontrar elementos que definam o conceito de “benefício fiscal” e, com isso, delimitem o âmbito de aplicação do regime jurídico do gasto tributário no ordenamento brasileiro.

### **3 O CONTROLE DO GASTO TRIBUTÁRIO NA LEI COMPLEMENTAR**

Seguindo a tendência iniciada pela Constituição Federal de 1988, em 4 de maio de 2000 foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal, considerada verdadeiro marco na história nacional no que se refere ao regramento jurídico das renúncias de receita no ordenamento brasileiro.

Antes de adentrar a análise das disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre o gasto tributário, é preciso analisar o papel da lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro, notadamente no que se refere às normas gerais de direito financeiro, examinando a possibilidade de tais atos legais instituírem normas sobre os gastos tributários dos Entes subnacionais.

### 3.1 A lei complementar e as normas gerais de direito financeiro

Sendo o Estado brasileiro do tipo federativo cooperativo<sup>289</sup>, a União federal possui competência para expedir normas genéricas que vinculam os entes subnacionais. Essas normas situam-se no âmbito da chamada competência concorrente, devendo, nos termos do artigo 24, § 1º, da Constituição Federal, limitar-se a estabelecer normas gerais.

Em uma análise profunda sobre o tema, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. ensina que “o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração. Assim, toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade (...) ou porque é comum (todos têm o mesmo interesse) ou porque envolve tipologias, conceituações que, se particularizadas num âmbito autônomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional, constitui matéria de norma geral”<sup>290</sup>.

Assim, o sistema político federativo permite a promulgação, pelo poder central, de normas gerais que versem sobre questões de interesse comum a todos os Entes subnacionais ou questões que levariam a conflitos e dificuldades na Federação<sup>291</sup>. Tais normas gerais são veiculadas no direito brasileiro por leis complementares, que podem ser

<sup>289</sup> Sem pretensão de aprofundar o tema, o qual não faz parte do objetivo do presente trabalho, verifica-se que o federalismo é considerado por ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA uma fórmula histórico-pragmática de composição política que permite harmonizar a coexistência de duas ou mais ordens de poderes autônomos em um mesmo território. Cf. SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 9. Já para W. H. RIKER, federação é uma organização política em que as atividades do governo são divididas entre os governos regionais e um central, de forma que cada tipo de governo tem certas atividades nas quais toma as decisões finais. Cf. RIKER, W. H. *The Theory of Political Coalitions*. New Haven: Yale University Press, 1962. p. 22. Essa forma de organização do Estado tem como atributo principal a autonomia dos entes que compõem a federação, que pressupõe o livre exercício do poder político, por um rígido sistema de repartição de competências. Sendo a repartição de competências condição necessária do sistema federativo, cria-se a demanda de, em alguns casos, o Poder central elaborar normas gerais sobre matérias de interesse comum a todas as esferas. Tal questão encontra solução, nos Estados que adotam o chamado federalismo cooperativo, na sistemática de normas gerais. Esse sistema pode ser definido como a estrutura federativa baseada, pelo menos do ponto de vista fiscal, na cooperação entre as entidades federativas, cooperação que se desenvolve em virtude da necessidade de solidariedade federal por meio de políticas conjuntas e de compensação das disparidades regionais. Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 58-59. Ressalte-se que a divisão de competências constitucionais de modo concorrente teve sua origem na Constituição alemã de 1919. Cf. MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. Competência Concorrente Limitada – O Problema da Conceituação das Normas Gerais. *Revista de Informação Legislativa*, n. 100, Brasília: Senado Federal, 1988. p. 131.

<sup>290</sup> Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Normas Gerais e Competência Concorrente – Uma Exegese do Art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 7, São Paulo: Malheiros, 1994. p. 19.

<sup>291</sup> Parece consenso que a figura das normas gerais no sistema federativo tem origem com o artigo 10 da Constituição de Weimer de 1919, que determina que “Das Reich kann in Wege der Gesetzgebung Grundgesetze aufstellen”. No mesmo sentido, Cf. FERREIRA, Pinto. *Curso de Direito Constitucional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 255.

consideradas normas *nacionais*, na medida em que não são atos expedidos pela União federal, mas sim pela República brasileira, cogente para todas as Pessoas Políticas de Direito Público Interno.

O âmbito de atuação de tais normas, entretanto, deve obrigatoriamente se restringir a questões gerais e de interesse comum a todos os entes, de modo a não violar a autonomia dos entes subnacionais<sup>292</sup>. Nesse sentido, GERALDO ATALIBA mostra que só é coerente entender como próprio da norma geral a atuação como mecanismo de harmonia entre as pessoas políticas, agindo exclusivamente em áreas de conflitos, quando exista evidente lacuna no texto constitucional<sup>293</sup>.

Assim, só é permitida a veiculação de normas gerais por leis complementares quando assim expressamente previsto pelo texto constitucional. É o que ocorre com as normas gerais de direito financeiro e orçamentário, tal como previsto pela Constituição Federal de 1988 em seus artigos 24<sup>294</sup>, I e II, 163<sup>295</sup>, I, e 165, § 9º, II<sup>296</sup>.

---

<sup>292</sup> A autonomia dos entes federados é o conceito jurídico mais importante no estudo do federalismo. No Brasil, esse instituto federativo aparece no artigo 18 da Constituição Federal, ao estabelecer que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, **todos autônomos**, nos termos desta Constituição” (g.n.). Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA, “autonomia envolve capacidade normativa sobre assuntos de competência exclusiva da entidade autônoma”. Cf. SILVA, José Afonso. Participação do Município na Arrecadação da União e do Estado. *Revista de Direito Público*, n. 10, São Paulo: RT, 1969. p. 82. Logo, para que uma entidade possa ser considerada autônoma é necessário, no mínimo, a existência de governo próprio e existência de competência exclusiva. Nesse sentido, governo próprio significa governo formado sem interferência de outra entidade, isto é, governo proveniente de escolha da própria comunidade autônoma. Cf. CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. Obra citada (nota 53). p. 12.

<sup>293</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, n. 10, São Paulo: RT, 1969. p. 48. Nesse sentido, para o autor, “para que se compreenda harmonicamente a razão justificadora da previsão das normas gerais de Direito Financeiro e Tributário, sem conflito com a harmonia ínsita no sistema jurídico – vale dizer, sem incongruente ofensa à autonomia de Estados e Municípios – é preciso reconhecer que em princípio só tem cabimento as ditas normas gerais nas hipóteses de atrito entre as pessoas políticas ou onde haja lacunas preencheíveis, de certa forma, discricionariamente”. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios*. Obra citada (nota 293). p. 51. Também adota essa posição DIOGO F. MOREIRA NETO, ao mostrar que, no sistema constitucional atual, a União deve se limitar à edição de *diretrizes nacionais* que se dirigem precipuamente aos legisladores dos demais entes. Cf. MOREIRA NETO, Diogo M. *Competência Concorrente Limitada – O Problema da Conceituação das Normas Gerais*. Obra citada (nota 289). p. 161.

<sup>294</sup> O artigo 24 do texto constitucional determina que compete ao Poder central legislar concorrentemente sobre direito tributário e financeiro (inciso I) e orçamento (inciso II).

<sup>295</sup> O artigo 163, I, da Constituição Federal determina que “*lei complementar disporá sobre finanças públicas*”.

<sup>296</sup> O artigo 165, § 9º, II, da Constituição determina que cabe à lei complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da Administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos. Assim, tal norma prevê claramente a atribuição formal de competências para as normas gerais de direito financeiro. Cf. PEREIRA, Cesar A. G. O Endividamento Público na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 57.

É de longa data que a expressão *normas gerais* no que se refere ao direito financeiro tem trazido problemas aos constitucionalistas brasileiros<sup>297</sup>, tendo a expressão *normas gerais de direito financeiro* já constado no artigo 8º, XV, “b”, da Constituição de 1946, enquanto a expressão *normas gerais de direito tributário* é verificada no artigo 19, § 1º, da Constituição de 1967.

No âmbito da matéria relativa ao direito financeiro se encontra naturalmente a regulação da atividade financeira do Estado, na qual, sem dúvida, está inclusa a regulação da atividade orçamentária. Nesse sentido, parece claro que as normas relativas ao processo orçamentário devem ser objeto de normas gerais<sup>298</sup>.

Assim, à época da promulgação da ordem constitucional de 1988, foi recepcionada a Lei n. 4.320/1964, que veicula normas gerais sobre a elaboração da peça orçamentária. Tal lei, tendo sido promulgada como lei ordinária, possui no ordenamento jurídico brasileiro em vigor o *status* de lei complementar<sup>299</sup>, regulando até a presente data a atividade orçamentária de todos os membros da Federação.

Nesse sentido, seguindo o mandamento constitucional contido nos artigos 163, I, e 165, § 9º, da Constituição Federal, foi sancionada a Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelecendo “normas gerais” de direito financeiro, as quais passam a vigor ao lado das normas contidas na Lei n. 4.320/1964.

Tendo em vista que a Lei n. 4.320/1964 não regulou a matéria, a Lei de Responsabilidade Fiscal foi a primeira na história brasileira a instituir normas gerais sobre o controle dos efeitos dos benefícios fiscais no direito financeiro, estabelecendo um tratamento rigoroso para os projetos de lei dos quais decorram gastos tributários.

Em vista do limitado âmbito de competência das normas gerais de direito financeiro, as quais devem se restringir a questões de interesse geral dos entes federados, é possível questionar a legalidade de normas complementares que instituem controles ao gasto tributário. Afinal, as atividades de gastar recursos e manejar a arrecadação tributária são sem dúvida sensíveis à autonomia dos Entes federativos, motivo pelo qual a instituição de limites quanto a estas pode significar uma afronta à sua autonomia financeira.

---

<sup>297</sup> Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Normas Gerais e Competência Concorrente – Uma Exegese do Art. 24 da Constituição Federal*. Obra citada (nota 290). p. 16.

<sup>298</sup> Cf. MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças Públicas. A Política Orçamentária no Brasil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 134.

<sup>299</sup> Vale ressaltar que à época da promulgação da Lei n. 4.320/1964, durante a vigência da Constituição de 1946, não havia a figura da lei complementar para a instituição de normas gerais de direito financeiro, motivo pelo qual essa lei foi aprovada como lei ordinária. Cf. HENRIQUES, Elcio Fiori. Arts. 1º a 8º. In: CONTI, José Maurício (Coord.). *Orçamentos Públicos – A Lei 4.320/1964 Comentada*. São Paulo: RT, 2008. p. 30.

Em sua análise sobre o tema, BETINA TREIGER GRUPENMACHER afirma ser inconstitucional o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual institui limitações à renúncia de receita, sustentando que, se a Constituição reservou aos entes federados a faculdade do exercício da competência tributária, “*reservou-lhe por igual a possibilidade de deixar de exercê-la, e ainda, de deixar de arrecadar as receitas dela decorrentes, inclusive renunciando aos respectivos recursos sem necessidade de adoção de providências compensatórias*”<sup>300</sup>.

Sobre esse entendimento, deve-se ressaltar que, como concluído anteriormente<sup>301</sup>, o controle do gasto tributário possui natureza estritamente orçamentária, sendo inclusive regulado pela Constituição Federal em seu artigo 165 junto aos demais institutos relativos ao orçamento público. Nesse sentido, quaisquer normas que determinem controles para o ato de renunciar receitas mediante benefícios fiscais veiculam, em relação aos recursos previstos no orçamento público, essencialmente regras de gestão financeira, as quais são passíveis de regulação por normas gerais.

Nesses termos, as normas relativas ao controle do gasto tributário não se confundem com as decisões sobre a instituição de benefícios fiscais e de gastos públicos, cuja competência normativa é garantida pela autonomia financeira dos entes federativos. Pelo contrário, trata-se tão somente de normas que regulam o processo orçamentário, dotando-o de controles que determinem transparência e racionalidade no que se refere ao dispêndio de recursos públicos.

Esse também é o entendimento de REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, que ensina que “*a renúncia de receita não tem conteúdo estritamente tributário, de forma a ser exercido apenas pela pessoa jurídica de direito público competente. É norma pré-jurídica, que antecede o nascimento da obrigação tributária, logo, de gestão financeira e, pois, perfeitamente alinhada com os objetivos maiores da responsabilidade fiscal. Constitucional, adequado, porque admitida pelo preceito mencionado*”<sup>302</sup>.

---

<sup>300</sup> Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Lei de Responsabilidade Fiscal: Competência Tributária, Arrecadação e Renúncia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 23.

<sup>301</sup> Cf. Capítulo I, item 1.5.

<sup>302</sup> Para o autor, “*a lógica do conceito é anterior à incidência da regra. É princípio de política fiscal, uma vez que o legislador entende dispensável a cobrança do tributo. Tendo em vista que o legislador complementar pode estabelecer normas de gestão financeira, cabe-lhe dispor, com aplicação a todos os entes federativos, sobre normas de gestão financeira. Significa que cabe à norma complementar disciplinar a política fiscal, entendida como o conjunto de medidas financeiras que podem ser adotadas pelo Poder Público, diante de determinada conjuntura econômica, para promover o desenvolvimento*”. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 417.

Uma vez concluído pela possibilidade jurídica da instituição de normas gerais sobre o instituto do gasto tributário por lei complementar, cabe a análise do regramento dessa matéria estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

### **3.2 As restrições relativas ao gasto tributário na Lei de Responsabilidade Fiscal**

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi instituída com o objetivo de veicular normas gerais de direito financeiro relativas à gestão fiscal responsável, a qual pressupõe a ação planejada e transparente do Estado, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas<sup>303</sup>.

Já em seu artigo 1º, a Lei de Responsabilidade Fiscal manifesta que a gestão fiscal responsável abriga a necessidade de controle da instituição de benefícios fiscais, ao determinar que é seu pressuposto “*a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita*”<sup>304</sup>.

No que se refere à necessidade de incluir o valor de renúncias de receita em demonstrativo anexo à proposta orçamentária, a referida lei complementar em nada acrescenta ao mandamento constitucional, determinando em seu artigo 5º, II, tão somente que a Lei do Orçamento Anual será acompanhada do “*documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição*”<sup>305</sup>.

Nesse sentido, a principal inovação dessa lei se refere à instituição de outro tipo de controle jurídico sobre o gasto tributário, relativo à origem dos recursos renunciados quando da proposta legislativa de normas que criem benefícios fiscais, o que se encontra na seção II do seu capítulo III, intitulada “*Da Renúncia de Receita*”, a qual compreende exclusivamente o artigo 14, a seguir transcrito:

---

<sup>303</sup> Artigo 1º, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

<sup>304</sup> Por óbvio, o objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal não foi obstar por completo essa prática, mas, sim, dotar de racionalidade, planejamento e, sobretudo, transparência o mecanismo de concessão. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 1.

<sup>305</sup> Trata-se, na realidade, de dispositivo redundante, apenas determinando o cumprimento de dispositivo constitucional.

*“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.*

*(...)*

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

Esse dispositivo enfrentou o tema do gasto tributário com um grau de profundidade inédito em nosso sistema jurídico, introduzindo mecanismos de controle rigorosos no que se refere ao instrumento de veiculação de benefícios fiscais.

Primeiramente, cumpre ressaltar que o texto do dispositivo traz em si a correta relação entre os conceitos de “renúncia de receita” e de “benefício de natureza tributária”, ao restringir seu âmbito de validade à “concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”<sup>306</sup>. Com isso, o referido dispositivo traz a mesma definição de “renúncia de receita” que foi adotada pelo Constituinte<sup>307</sup>, qual seja, a de que esta é o efeito financeiro decorrente da instituição de benefícios fiscais<sup>308</sup>, ressaltando, assim, a diferença conceitual entre os dois institutos.

---

<sup>306</sup> Verifica-se, portanto, que esse dispositivo se refere tão somente às renúncias de receita relativas a benefícios fiscais, e não os de natureza financeira e creditícia. Sobre a questão, o Estudo Técnico n. 5/2007 da Câmara dos Deputados mostra que uma das principais falhas do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal é o fato de contemplar unicamente a renúncia de receita tributária. Isso restringe o seu foco apenas aos benefícios relativos a impostos e taxas. Ficam de fora, portanto, as receitas de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços e outras receitas correntes, o que por si representa uma enorme brecha da legislação. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 13-14.

<sup>307</sup> Tal como o conceito instituído pelo artigo 165, § 6º, da Constituição Federal.

<sup>308</sup> Cf. Capítulo I, item 1.5. Vale ressaltar, portanto, que o conceito adotado pelo Constituinte de gasto tributário peca em precisão somente por não mostrar o caráter orçamentário deste, bem como sua natureza de “enunciado quantitativo”.

Em seguida, esse artigo estabelece três mandamentos sobre a introdução de normas das quais derivem renúncias de receita, os quais serão individualmente analisados.

### 3.2.1 Primeiro mandamento

O primeiro mandamento contido no dispositivo em análise determina que a concessão ou ampliação de benefícios fiscais deverá “*estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes*”.

Em primeiro lugar, pode-se concluir que o artigo, ao utilizar as expressões “*concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita*” (*caput*) e “*ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício*” (§ 2º), refere-se ao instrumento pelo qual as normas que ampliam ou instituem benefícios fiscais são introduzidas no ordenamento jurídico<sup>309</sup>.

Nesse sentido, o primeiro mandamento cria a necessidade de que tais atos tragam em anexo uma estimativa do total de receitas que deixarão de ser arrecadadas em face das normas que veiculam, a qual deve abranger o ano de início de vigência da norma e os dois seguintes.

Trata-se, em realidade, de obrigação de cunho estritamente formal, com o intuito de tornar transparente o valor de gastos tributários gerados pela referida proposta, fornecendo

---

<sup>309</sup> Pode-se concluir que os mandamentos contidos neste artigo se referem a todo e qualquer ato que vise a instituição de normas que criem ou ampliem benefícios fiscais, os quais são primordialmente projetos de lei ou medidas provisórias, nos termos da garantia contida no artigo 150, I, da Constituição Federal. Entretanto, deve-se mencionar que, em que pese a garantia constitucional da legalidade tributária, existem casos no ordenamento jurídico brasileiro em que benefícios fiscais são veiculados por atos do Poder Executivo. Este seria o caso, a título de exemplo, dos benefícios fiscais estaduais relativos ao ICMS, os quais não são atualmente veiculados por projetos de lei, mas sim através de convênios interestaduais ratificados por decretos do Poder Executivo. Sobre a constitucionalidade de tal procedimento, questão que não se insere no objetivo do presente trabalho, Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro: Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. t. I, p. 509. Cf. ATALIBA, Geraldo. Convênios Interestaduais. *Revista de Direito Público*, v. 67, São Paulo: RT, 1983. p. 61. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1975. p. 173. Cf. FANUCCHI, Fábio. Convênios para Isenção de ICM. *Revista de Direito Tributário*, n. I, São Paulo: RT, 1977, p. 44. Cf. PONTES, Helenilson Cunha. Os Convênios em Matéria de ICMS na Atual Ordem Constitucional. In: *Ensaio de Direito Tributário*. São Paulo: MP/Apet, 2005. p. 13. Cf. MÉLEGA, Luiz. Os Convênios Destinados a Estabelecer Isenções, Reduções e outros Favores Fiscais Relativos ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM). In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Estudos Tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 402. Cf. TORRES, Heleno Taveira. Isenções de ICMS – Limites Formais e Materiais. Aplicação da LC n. 24/75. Constitucionalidade dos Chamados “Convênios Autorizativos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, São Paulo: Dialética, 2001. p. 90.



informações para o debate político sobre o custo-benefício dos benefícios fiscais a serem instituídos, e também possibilitar a aplicação do terceiro mandamento, como será visto.

Por fim, cumpre ressaltar que tal mandamento não menciona qual a metodologia de cálculo a ser empregada para a estimativa, tampouco se a forma de cálculo deve ser a mesma empregada no demonstrativo anexo à proposta de lei orçamentária do período<sup>310</sup>.

### 3.2.2 Segundo mandamento

O segundo mandamento contido no dispositivo em análise determina somente que o instrumento que veicule benefícios fiscais deve “atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias”. Trata-se, na verdade, de regra de estrutura, que apenas ressalta a competência das LDOs para a instituição de regras sobre a veiculação de renúncias de receita.

Em realidade, tal competência sempre foi própria das LDOs, as quais, mesmo antes da Lei de Responsabilidade Fiscal já instituíam normas relativas às renúncias de receitas<sup>311</sup>, pois o texto constitucional determina no artigo 165, § 2º, que a LDO “disporá sobre as alterações na legislação tributária”.

Assim, o segundo mandamento apenas confirma a competência constitucional da LDO de veicular normas sobre a instituição de renúncias de receita. É o caso, por exemplo, de norma contida na LDO que determine que os projetos de lei contenham um prazo máximo para a vigência dos benefícios fiscais neles instituídos<sup>312</sup>.

### 3.2.3 Terceiro mandamento

O terceiro mandamento determina que os atos que proponham normas das quais derivem renúncias de receita devem, alternativamente, atender a um dos dois requisitos apresentados, quais sejam: (i) demonstração, pelo proponente, de que a renúncia foi

---

<sup>310</sup> Cumpre ressaltar que é possível o entendimento de que, nos termos dos artigos 67 da Lei de Responsabilidade Fiscal, tal metodologia de cálculo, bem como outros aspectos relativos ao gasto tributário, podem ser regulados pelo Conselho de Gestão Fiscal ou, em sua falta, pelo órgão central de contabilidade da União (artigo 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal).

<sup>311</sup> É o caso, por exemplo, do artigo 50 da Lei n. 8.074/1990, artigo 47 da Lei n. 8.211/1991, artigo 50 da Lei n. 8.447/1992, artigo 58 da Lei n. 8.694/1993, entre outros.

<sup>312</sup> Como de fato foi instituído pelo § 3º do artigo 99 da LDO para o ano de 2006.

considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; ou (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.

Criou-se, portanto, a necessidade de que o instrumento que veicule benefícios fiscais considere, junto com a previsão do impacto orçamentário da renúncia de receita por ele gerada, também a origem dos recursos “gastos” por tal medida<sup>313</sup>. Assim, o objetivo do mandamento é prevenir situações de desequilíbrio orçamentário, evitando que a aprovação de benefícios fiscais leve à impossibilidade de se cumprir o quanto disposto na peça orçamentária<sup>314</sup>.

Vale ressaltar que, nos dez anos anteriores à promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, as leis de diretrizes orçamentárias da União federal já continham normas que interligavam a introdução de benefícios fiscais com a exigência de discriminar as fontes dos recursos renunciados.

Foi o caso da LDO para 1991, na qual se determinou que cada projeto de lei que conceda ou amplie benefício fiscal somente será aprovado se indicar as despesas em montante equivalente ao gasto tributário criado que serão anuladas<sup>315</sup>. Essas exigências se mantiveram, com pequenas alterações de redação, nas LDOs para 1992<sup>316</sup>, 1993<sup>317</sup>, 1994<sup>318</sup>, 1995<sup>319</sup> e 1996<sup>320</sup>.

---

<sup>313</sup> No entendimento de CARLOS VALDER DO NASCIMENTO, “*se é certo que à renúncia fiscal se pode recorrer com o objetivo de estimular as atividades empresariais, não menos verdade é que deve ser permeada de compensações racionais, a não causar prejuízos ao conjunto da economia e aos interesses da sociedade pagadora de tributos*”. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 110.

<sup>314</sup> Segundo KIYOSHI HARADA, o objetivo desse mandamento é claramente “*prevenir situações de desequilíbrio orçamentário, estatuidando mecanismos para consecução das metas previstas no artigo 1º daquele diploma, através de uma gestão política responsável, planejada e transparente. Para tanto, impõe limites e condições para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício, que implique renúncia de receita*”. Vale lembrar que o autor também ressalta que essa restrição se circunscreve à renúncia de natureza tributária, omitindo-se quanto às demais. Cf. HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002. p. 59.

<sup>315</sup> Lei n. 8.074/1990. “*Art. 50. Qualquer projeto de lei que conceda ou amplie isenção, incentivo ou benefício de natureza tributária e financeira, que não esteja em vigor na data de publicação desta lei, e que gere efeitos sobre a receita estimada para os orçamentos de 1991, somente poderá ser aprovado caso indique, fundamentadamente, a estimativa da renúncia de receita que acarreta, bem como as despesas, em idêntico montante, que serão anuladas, automaticamente, nos orçamentos do exercício referido, não cabendo anulação de despesas correntes e com amortizações de dívida.*”

<sup>316</sup> Lei n. 8.211/1991. “*Art. 47. Qualquer projeto de lei que conceda ou amplie isenção, incentivos ou benefícios de natureza tributária e financeira, que gere efeitos sobre a receita estimada para os orçamentos de 1992, somente poderá ser aprovado caso indique, fundamentadamente, a estimativa da renúncia de receita que acarreta, bem como as despesas, em idêntico montante, que serão anuladas,*

Desse modo, o mandamento ora analisado foi instituído na Lei de Responsabilidade Fiscal consagrando uma tradição orçamentária federal, que é a de fazer constar, nas propostas de criação de benefícios fiscais, a origem orçamentária da receita renunciada. As LDOs anteriores, entretanto, determinavam que a compensação da renúncia de receita se daria com a indicação das *“despesas, em idêntico montante, que serão anuladas, automaticamente, nos orçamentos do exercício referido”*<sup>321</sup>.

Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal inovou ao estabelecer que, em vez da anulação de despesas de igual montante, a introdução de benefícios fiscais seja acompanhada, alternativamente, de duas medidas reparatórias.

A primeira possibilidade de medida reparatória é a demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias.

Verifica-se que tal medida é composta tão somente da necessidade de instrução formal do instrumento que veicule o benefício fiscal com uma demonstração financeira que comprove que o Poder Executivo levou em conta a referida renúncia de receita na quantificação da receita orçamentária estimada para o período. Uma vez demonstrado tal fato, tem-se como comprovada a origem dos recursos renunciados, motivo pelo qual restará cumprido o mandamento em análise.

Muito embora o Poder Executivo tenha a obrigação de incluir na previsão de receita orçamentária *“os efeitos das alterações na legislação”*<sup>322</sup>, tal consideração é de difícil

*automaticamente, nos orçamentos do exercício referido, nestas incluídas, obrigatória e proporcionalmente, as transferências e vinculações constitucionais correspondentes.”*

<sup>317</sup> Lei n. 8.447/1992. “Art. 50. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente poderá ser aprovada caso indique a estimativa de renúncia de receita e as despesas, em idêntico valor, que serão anuladas, inclusive as transferências e vinculações constitucionais.”

<sup>318</sup> Lei n. 8.694/1993. “Art. 58. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente poderá ser aprovada caso indique a estimativa de renúncia de receita e as despesas, em idêntico valor, que serão anuladas, inclusive as transferências e vinculações constitucionais.”

<sup>319</sup> Lei n. 8.931/1994. “Art. 57. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente poderá ser aprovada caso indique a estimativa de renúncia de receita e as despesas, em idêntico valor, que serão anuladas, inclusive as transferências e vinculações constitucionais.”

<sup>320</sup> Lei n. 9.082/1995 “Art. 40. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente poderá ser aprovada caso indique a estimativa de renúncia de receita e as despesas, em idêntico valor, que serão anuladas.”

<sup>321</sup> Vale ressaltar que as referidas LDOs não contemplavam a possibilidade de que a renúncia de receita fosse considerada na previsão de receita contida no orçamento, sendo assim desnecessária a anulação de despesas de igual montante.

<sup>322</sup> Artigo 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

implementação, já que não se pode saber quais alterações legislativas tributárias serão ou não aprovadas no exercício. Assim, tal inclusão é costumeiramente verificada apenas nos casos de renovação de benefícios fiscais em vigor.

Interessante questão ocorre quando se comprova quantitativamente que o benefício fiscal a ser instituído não acarreta nenhum valor positivo de gasto tributário. Nesse caso, como será visto, efetivamente o valor de renúncias de receita não impactará a estimativa de receita e os resultados fiscais do exercício, motivo pelo qual bastará a demonstração de tal situação para restar atendido o mandamento em análise.

Ressalte-se que o dispositivo não prevê nenhuma metodologia de cálculo específica para a demonstração do valor do gasto tributário, mas se espera naturalmente que esse valor seja o mesmo do constante no primeiro mandamento contido no dispositivo.

Por fim, vale ressaltar que a demonstração exigida pela Lei de Responsabilidade Fiscal deve naturalmente ser condizente com a realidade para ser considerada suficiente. Assim, caso seja comprovado que tal demonstração não é tecnicamente correta e, portanto, o valor da receita renunciada não está inteiramente previsto na receita estimada no orçamento ou afeta as metas fiscais do exercício, a condição determinada na Lei de Responsabilidade Fiscal não restará cumprida.

De forma alternativa à condição até então examinada, o dispositivo em análise permite uma segunda medida reparatória, qual seja, de que o instrumento que veicule benefícios fiscais esteja acompanhado de medidas de compensação, no exercício do período mencionado no *caput*, que levem ao “*aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição*”<sup>323</sup>.

Verifica-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal inova em relação às LDOs federais anteriores, exigindo não mais a compensação das renúncias de receita com a anulação de despesas, mas sim o aumento de fontes de receita<sup>324</sup>. A compensação com

---

<sup>323</sup> Sobre esse dispositivo, MARCOS A. V. CATÃO afirma que “*Por último, e ainda no que tange ao art. 14, temos como de suma importância a disposição contida no inciso II combinado com o § 2º, que trata da compensação/permmissão da renúncia, mediante a contrapartida do aumento de receita (...). Referimo-nos aqui à não subsunção às hipóteses onde por meio prospectivo fique configurada a possibilidade de aumento da receita nominal obtida através da própria redução do imposto ou da carga tributária submetida a determinadas situações geradoras de uma hipótese tributável*”. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 99.

<sup>324</sup> Nos termos do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, fica explícita a noção de que benefícios fiscais oferecidos a um determinado segmento econômico acarretam um custo financeiro que, cedo ou tarde, deverá ser coberto pelos demais segmentos não alcançados pelo incentivo, na forma de um aumento da carga tributária. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 11. Também é o entendimento de CARLOS VALDER DO NASCIMENTO, para quem “*qualquer benefício*

aumentos de fontes de receita tem como vantagem o fato de aliar perdas permanentes de receitas com ganhos de mesma natureza, os quais representam uma efetiva garantia do ingresso de recursos no longo prazo<sup>325</sup>.

O dispositivo não é claro sobre se o aumento das fontes de receita deve ou não ser de mesmo montante que a previsão de renúncia de receita contida na proposta legislativa. Sobre a questão, a expressão “medidas de compensação” utilizada pela lei leva a crer que o incremento de arrecadação gerado pelas medidas deve ser, ao menos, igual ao valor das renúncias de receita, de modo a compensar o seu efeito orçamentário.

Tais “medidas de compensação” devem ser descritas no “demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita” contido no anexo de metas fiscais da LDO, como definido pelo artigo 4º, § 2º, V, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

As “medidas de compensação” podem, a princípio, ser uma ou mais das medidas apresentadas, quais sejam, “*elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição*”<sup>326</sup>.

A *elevação de alíquotas* é o meio mais comum de aumentar a arrecadação tributária, sendo permitida em quase todas as situações<sup>327</sup>. Assim, a elevação de alíquotas pode perfeitamente compensar o valor de receitas renunciadas com benefícios fiscais. Tal elevação, a princípio, não necessita ser feita de modo geral, podendo ser aprovada somente para um grupo determinado de contribuintes ou fatos geradores<sup>328</sup>.

Já a *ampliação da base de cálculo* encontra dificuldades de aplicação prática, porque a base de cálculo se reporta diretamente ao aspecto material da norma de incidência do tributo<sup>329</sup>, sendo a própria valoração quantitativa do fato gerador<sup>330</sup>. Nesse sentido, para LUÍS

*financeiro que implique diminuição de receita demanda a necessidade de estimativa do impacto financeiro que possa causar, bem como de que a renúncia foi levada em conta na elaboração da lei orçamentária, no momento das previsões de receita ou indicação de medidas compensatórias, decorrentes de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição*”. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 99.

<sup>325</sup> Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 11.

<sup>326</sup> Em vista de tal imposição de medidas de compensação, o artigo 4º, § 2º, V, da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que a LDO contenha anexo “*demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita*”.

<sup>327</sup> Há casos em que o Ente tributante não possui competência para determinar a elevação de alíquotas – por exemplo, o ISS, o qual possui sua alíquota máxima fixada pela Lei Complementar n. 116/2003.

<sup>328</sup> Desde que se obedeça, naturalmente, aos princípios da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade, quando aplicáveis.

<sup>329</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I. p. 163.

<sup>330</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Obra citada (nota 329). p. 163.

EDUARDO SCHOUERI haveria uma base de cálculo própria para cada tributo<sup>331</sup>, motivo pelo qual não seria possível a alteração da base de cálculo sem a alteração da própria hipótese de incidência.

Esse seria, a título de exemplo, o caso da base de cálculo do IRPJ. Não poderia a União federal, para compensar valores de receita renunciados, alterar a base de cálculo desse imposto de modo a incluir valores que não se constituem juridicamente como “renda” sem alterar o seu fato gerador e, com isso, extravasar a sua competência impositiva constitucionalmente delimitada<sup>332</sup>.

Nesse sentido, a majoração de base de cálculo não pode ser considerada *a priori* como uma opção livre de política orçamentária para o aumento de receitas e a compensação financeira de valores de receitas renunciadas, tendo em vista as restrições existentes para a sua implementação. Destarte, pode-se concluir que “ampliação da base de cálculo” referida no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal seria aplicável somente sobre os fatos jurídicos não tributados por opção legislativa – por exemplo, a revogação de uma redução de base de cálculo para um determinado grupo de contribuintes.

Por fim, o dispositivo afirma que a possibilidade de compensação se dá também por “*majoração ou criação de tributo ou contribuição*”. A criação de tributo novo seria somente possível para a União federal nos termos da competência residual estabelecida pelo artigo 154, I, da Constituição Federal, ou para os demais Entes federativos no que se refere a tributos de sua competência que voluntariamente não foram instituídos<sup>333</sup>.

Por outro lado, a expressão “majoração de tributo ou contribuição” é uma fórmula aberta, compreendendo todas as possibilidades de aumento da carga tributária. Desse modo, determina o dispositivo que qualquer medida que eleve a arrecadação tributária pode ser utilizada para a compensação de valores de receita renunciados, como seria o caso da revogação de benefícios fiscais em vigor.

Uma vez escolhido pelo proponente do benefício fiscal o aumento compensatório da carga tributária, o § 2º do artigo analisado determina que “*o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso*”. Nesses termos,

---

<sup>331</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Obra citada (nota 329). p. 163.

<sup>332</sup> Naturalmente, em alguns casos a majoração da base de cálculo seria permitida pela competência impositiva – como na majoração, pela União, da fração da receita considerada como base de cálculo do imposto sobre a renda na modalidade do lucro presumido.

<sup>333</sup> Sobre a possibilidade de não instituição de tributos, Cf. Capítulo III, item 2.

o dispositivo cria uma condição para a vigência das normas que instituem benefícios fiscais, que é o atendimento do segundo mandamento em sua totalidade<sup>334</sup>.

O condicionamento da vigência de benefícios fiscais com as suas medidas de compensação arrecadatória não é criação da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que já na LDO para 1997 se encontrava a determinação de que “*a lei ou medida provisória mencionada no ‘caput’ deste artigo somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor*”<sup>335</sup>, o que se manteve com leves alterações nas LDOs para 1998<sup>336</sup>, 1999<sup>337</sup> e 2000<sup>338</sup>.

Desse modo, verifica-se que a condição de vigência estabelecida no § 2º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal não é nova no ordenamento jurídico, pois já vinha sendo implementada desde 1996 pela LDO em nível federal.

---

<sup>334</sup> Ressalte-se que, na lição de CARLOS VALDER DO NASCIMENTO “*a concessão de benefícios fiscais deve ter amparo na LRF. O dirigente que assim não agir estará sujeito à perda da função pública, suspensão dos direitos políticos e pagamento de multa. Incorrerá, pois, em ato de improbidade administrativa capitulada no artigo 10, VII, da Lei n. 8.429/1992*”. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 103. Deve-se ressaltar que as sanções administrativas e políticas pelo descumprimento das normas atinentes à renúncia de receita não fazem parte do âmbito de pesquisa do presente estudo.

<sup>335</sup> Lei n. 9.293/1996. “*Art. 43. Não será aprovado projeto de lei ou editada medida provisória, que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, sem que se apresente a estimativa da renúncia de receita correspondente. Parágrafo único. A lei ou medida provisória mencionada no “caput” deste artigo somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor.*” Vale ressaltar que nos anos anteriores bastava que o projeto de lei de um benefício fiscal indicasse a despesa a ser anulada. Com a LDO de 1996, entretanto, o benefício fiscal só entrará em vigor com a efetiva anulação da despesa equivalente.

<sup>336</sup> Lei n. 9.473/1997. “*Art. 55. Não será aprovado projeto de lei ou editada medida provisória que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, sem que se apresente a estimativa de renúncia de receita correspondente. Parágrafo único. A lei ou medida provisória mencionada neste artigo somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor.*”

<sup>337</sup> Lei n. 9.692/1998. “*Art. 59. Não será aprovado projeto de lei ou editada medida provisória que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, sem a prévia estimativa de renúncia de receita correspondente, devendo o Poder Executivo, quando solicitado pelo órgão deliberativo do Poder Legislativo, efetuar-la no prazo máximo de noventa dias.*

§ 1º *Caso o dispositivo legal sancionado tenha impacto financeiro no mesmo exercício, o Poder Executivo providenciará a anulação das despesas em valores equivalentes.*

§ 2º (VETADO)

§ 3º *A lei ou medida provisória mencionada neste artigo somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor.*

<sup>338</sup> Lei n. 9.811/1999. “*Art. 68. Não será aprovado projeto de lei ou editada medida provisória que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, sem a prévia estimativa de renúncia de receita correspondente, devendo o Poder Executivo, quando solicitado pelo órgão deliberativo do Poder Legislativo, efetuar-la no prazo máximo de noventa dias.*

§ 1º *Caso o dispositivo legal sancionado tenha impacto financeiro no mesmo exercício, o Poder Executivo providenciará a anulação das despesas em valores equivalentes.*

§ 2º (VETADO)

§ 3º *A lei ou medida provisória mencionada neste artigo somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor.*

Além dos mandamentos supraventilados, o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal também introduz no ordenamento jurídico um conceito legal de “benefício fiscal”, o qual, como visto, é fundamental para a correta aplicação de todas as normas relativas a esse instituto.

### 3.3 O conceito de benefício fiscal da Lei de Responsabilidade Fiscal

Como visto, o conceito de benefício fiscal é fundamental para a regulação do gasto tributário, na medida em que este representa juridicamente a mensuração dos efeitos financeiros daquele.

Nesse sentido, outra grande inovação introduzida pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal foi a introdução de um conceito legal para o termo “benefício fiscal”. Tal conceito, o qual não pode ser extraído do texto constitucional, é de fundamental importância para a aplicação do regime jurídico do gasto tributário, não tendo o texto constitucional apresentado uma definição rigorosa do instituto<sup>339</sup>.

Tal conceito encontra-se nos §§ 1º e 3º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, *in verbis*:

*“§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique*

---

<sup>339</sup> Sobre a falta de uma conceituação estrita de “renúncia fiscal” e de “benefício fiscal” pela Lei de Responsabilidade Fiscal, MARCOS A. V. CATÃO afirma que “há de encontrar guarida somente para aqueles casos em que se guarde um certo grau de discricionariedade pelo legislador/administrador. Ou seja, hipóteses de ‘incentivos fiscais’ por essência. Tal idéia se coaduna inclusive com o contexto em que se insere todo o corpo da nossa Lei de Responsabilidade Fiscal. (...). Trata-se dos temas que vêm desafiando de imediato a LRF: a extensão da aplicação para toda e qualquer redução; o paradigma da carga tributária existente por tributo para fins de se verificar a existência ou não de redução; a contrapartida do aumento da receita para fins de redução”. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 96. No mesmo sentido, tem-se o Estudo Técnico n. 5/2007 da Câmara dos Deputados, ao concluir que “a legislação brasileira, especialmente após a edição da Lei Complementar n. 101/2000, introduziu mecanismos de controle mais rigorosos sobre a concessão de medidas de desoneração tributária, visando, acima de tudo, resguardar o equilíbrio financeiro do Estado. Porém, o texto legal ressentiu-se de subjetividade, a qual tem permitido uma razoável margem de interpretação sobre o conceito de benefício tributário, levando a que persistam inúmeras dúvidas sobre se determinados benefícios efetivamente provocam renúncia de receita orçamentária”. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 4. O problema relativo à ausência de definição legal estrita no ordenamento jurídico brasileiro sobre a tipificação da renúncia de receita tem gerado diversos problemas, conforme notado pelo Tribunal de Contas da União. Cf. Acórdão n. 38/2004 – Plenário TCU.



*redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.*

(...)

§ 3º *O disposto neste artigo não se aplica:*

*I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;*

*II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.”*

Da leitura do supracitado § 1º, verifica-se prontamente o uso questionável da expressão “renúncia” para definir os benefícios fiscais. Isso porque o *caput* do artigo, como visto, define que o conceito de “renúncia de receita” se refere ao efeito financeiro da concessão de “benefícios fiscais”<sup>340</sup>, motivo pelo qual não se pode confundir os dois institutos<sup>341</sup>. Assim, pode-se concluir que o conceito apresentado pelo dispositivo transcrito não é o de “renúncia de receita”, mas sim o conceito de “benefício fiscal”, que são as normas que originam as renúncias de receita.

Ademais, tal dispositivo, longe de trazer uma definição estrita de “renúncia de receita”, utiliza a expressão “*a renúncia compreende...*”, sendo portanto apenas uma enumeração não exaustiva de benefícios fiscais dos quais decorre renúncia de receita<sup>342</sup>. Logo, deste dispositivo se extrai que são efetivamente benefícios fiscais a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

---

<sup>340</sup> Como visto, a expressão “renúncia de receitas”, para cognominar qualquer forma de não exercício pleno da competência tributária ou de redução do crédito tributário, foi introduzida pela primeira vez no ordenamento constitucional em 1988, pelo artigo 70. Segundo MARCOS A. V. CATÃO, embora, *a priori*, esse conceito possa ter o significado de abstenção no exercício de competências atribuídas, passou a abarcar na prática toda e qualquer forma de redução de um determinado gravame e, por conseguinte, uma extensão ampliada: compreenderia a diminuição dos recursos estatais, seja por imperativa constitucional ou legal, seja na órbita da receita ou da despesa pública, sendo por essa razão que a Lei de Responsabilidade Fiscal restou por adotar a mesma terminologia empregada pelo legislador constitucional. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 94.

<sup>341</sup> Isso ocorre com a utilização do *caput* da expressão “*a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita*”.

<sup>342</sup> Segundo KIYOSHI HARADA, a renúncia de receita é gênero de que são espécies as várias figuras catalogadas no § 1º. Cf. HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade Fiscal*. Obra citada (nota 314). p. 63. Também segundo MARCOS NÓBREGA, a enumeração do § 1º não é *numerus clausus*, mas apenas exemplificativa. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 5.

Quanto aos institutos da “anistia” e “remissão”, estes são conhecidos do direito tributário, sendo ambos conceituados pelo Código Tributário Nacional<sup>343</sup>, não apresentando problemas de interpretação. Também o “crédito presumido” é instituto conhecido, sendo citado no artigo 1º, III, da Lei Complementar n. 24/1975.

No entanto, o texto legal determina que os demais institutos somente serão considerados benefícios fiscais caso sejam “discriminados”, no sentido de serem limitados a um grupo restrito de contribuintes ou fatos geradores. É o que ocorre com o instituto da “isenção”, na medida em que o dispositivo só o considera como benefício quando concedida “em caráter não geral”. Já as reduções de alíquota e base de cálculo devem implicar redução “discriminada” de tributos ou contribuições<sup>344</sup>.

Por fim, o dispositivo determina que o conceito de “benefício fiscal” é aberto a outros institutos pela expressão “*e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*”. Esta fórmula é demasiadamente ampla, pois abrange qualquer norma tributária que estabeleça “benefício” que corresponda a “tratamento diferenciado”, abarcando, então, a totalidade dos “benefícios fiscais” que sejam instituídos de modo discriminado.

Sobre a questão, conforme analisado no capítulo anterior<sup>345</sup>, a importância do conceito de “benefício fiscal” deriva da necessidade de se determinar quais normas tributárias acarretam renúncias de receita, separando-as das demais normas, as quais são consideradas elementos estruturais da incidência do tributo<sup>346</sup>.

Percebe-se que no dispositivo em análise o legislador complementar atuou de duas formas na determinação do conceito de “benefício fiscal”. Em primeiro lugar, elencou taxativamente alguns institutos que, sem nenhuma condição, encontram-se no conceito de “benefício fiscal”. Trata-se das figuras da anistia, remissão, subsídio e crédito

---

<sup>343</sup> Artigos 180 a 182 (anistia) e artigo 172 (remissão) do Código Tributário Nacional.

<sup>344</sup> O § 1º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, portanto, afasta do conceito de renúncia tributária qualquer tipo de iniciativa que promova a concessão de benefício de caráter amplo e generalizado e consagra a interpretação de que, para existir renúncia de receita, há que existir tratamento tributário diferenciado para um determinado grupo limitado de contribuintes. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 12.

<sup>345</sup> Cf. Capítulo I, item 2.

<sup>346</sup> Sobre essa questão, GUILHERME W. O. MARTINS mostra que, “*por seu lado, um incentivo que abranja uma larga maioria de contribuintes ou factos pode abandonar a sua excepcionalidade própria e fazer parte da tributação-regra*”. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 130.

presumido<sup>347</sup>, que possuem como característica comum o fato de serem normas que atuam após a incidência da norma tributária, motivo pelo qual não podem ser, em nenhuma hipótese, considerados elementos estruturais da incidência tributária<sup>348</sup>.

Em seguida, o legislador determinou para as demais normas benéficas o critério de identificação de benefícios fiscais pela necessidade de “tratamento diferenciado”. Dessa forma, determinou a lei complementar que somente as demais normas fiscais que sejam “discriminadas”, isto é, aplicáveis apenas a um grupo restrito de contribuintes ou fatos geradores é que são incluídas no conceito de “benefício fiscal”, delas decorrendo renúncias de receita.

Verifica-se que o legislador complementar apresentou como único critério de caracterização dos benefícios fiscais em relação a outras normas tributárias benéficas o âmbito de seus efeitos, o qual deve necessariamente ser restrito a um determinado grupo de contribuintes.

Tal determinação pode ser enquadrada na categoria dos chamados critérios jurídico-formais para a identificação dos referidos benefícios fiscais, os quais, como visto, estabelecem que os benefícios fiscais constituem “desvios” à norma tributária de referência, sendo portanto variações da regra geral impositiva de tributação.

Portanto, verifica-se que o artigo 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, embora não contenha um conceito estritamente definido de “benefício fiscal”, apresenta claramente uma preferência pelo critério jurídico-formal para a sua identificação, na medida em que determina que se incluem no conceito todos os benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Tal critério de diferenciação, inclusive, guarda relação direta com o critério jurídico-formal desenvolvido nos Estados Unidos, o qual determinava que as normas deveriam ser especiais (“*special*”) e preferenciais (“*preferential*”) para serem consideradas benefícios fiscais, motivo pelo qual se constituiriam como desvios da norma “padrão” de incidência tributária<sup>349</sup>.

---

<sup>347</sup> Como visto anteriormente, o conceito de subsídio não se refere à figura do direito tributário. Cf. Capítulo I, item 1.1.

<sup>348</sup> Contudo, como visto no capítulo anterior, a menção ao conceito de “subsídio” é confusa, uma vez que este se reporta ao instituto da subvenção, sendo uma despesa pública e não um benefício fiscal.

<sup>349</sup> *In verbis*: “*revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption or deduction from Gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of liability*” (g.n.). Public Law n. 93.344. Sobre essa questão, Cf. Capítulo I, item 1.4.

Assim, como visto, a grande questão relativa à utilização de critérios jurídico-formais para a identificação de benefícios fiscais é a identificação da tributação “normal” ou de referência (*benchmark*).

Para tanto, embora a Lei de Responsabilidade Fiscal não apresente nenhum procedimento específico, verifica-se que, ao definir os benefícios fiscais como normas de âmbito restrito, determinando tratamento diferenciado, estabelece igualmente o critério de identificação para a norma “padrão” de incidência tributária, que é aquela que deve representar o tratamento genérico consistente para a maioria dos contribuintes.

Nesse sentido, conclui-se que a lei complementar determina um critério expresso para a identificação dos benefícios fiscais pela sua forma, deixando assim de adotar critérios relativos a finalidades ou efeitos das normas tributárias. Esse critério consiste em estabelecer o *benchmark* de cada tributo conforme o âmbito de aplicação das normas, as quais devem abranger de modo consistente a maioria dos contribuintes, sendo assim os benefícios fiscais identificados pelo seu âmbito restrito de aplicação, motivo pelo qual determinam tratamento diferenciado para os contribuintes beneficiados.

Tendo a lei complementar fixado expressamente critérios para a identificação das normas consideradas benefícios fiscais, não é possível admitir que a legislação ordinária de cada Ente seja competente para fixar outros critérios. E a razão é que a adoção pela legislação de outros critérios, ao restringir o conceito de benefício fiscal, estará diminuindo indevidamente as normas sujeitas ao regime jurídico do gasto tributário, em evidente descumprimento ao quanto disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Vale ressaltar que o conceito de “benefício fiscal” acima analisado abrange também as reduções discriminadas de alíquotas relativas aos chamados “tributos extrafiscais”<sup>350</sup>, as quais podem ser feitas pelo Poder Executivo. Essas reduções, embora possuam natureza de “benefícios fiscais”, não se submetem aos ditames do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>351</sup>, uma vez que o § 3º, I, desse dispositivo expressamente as exclui<sup>352</sup>.

---

<sup>350</sup> Este é o caso do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), IPI e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

<sup>351</sup> Ficam, portanto, sujeitos às regras relativas à renúncia de receita não veiculadas pelo artigo 14 da LRF, como é o caso da necessidade de demonstração de seus efeitos no demonstrativo anexo à proposta orçamentária, nos termos do artigo 165, § 6º, da Constituição Federal.

<sup>352</sup> Sendo facultado, nos termos do artigo 153, I, II, IV, V, e § 1º, da Constituição Federal, ao Poder Executivo Federal a alteração de alíquotas de alguns impostos, a concessão de benefícios quanto a estes não se submete aos ditames do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 109. Dessa forma, por exemplo, a diminuição de alíquotas do IPI não poderia ser considerada como renúncia de receita, posto que é implícito à estrutura do IPI sua dimensão extrafiscal, podendo o Poder Executivo, mediante decreto, alterar as alíquotas como o fito de regular a atividade econômica. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax*

O mesmo ocorre com o “cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança”, expressamente excluído dos efeitos do artigo 14 da LRF nos termos do seu § 3º, II.

Tal mandamento se refere a anistias e remissões efetuadas pelo Ente federativo de pequenos valores de débitos de imposto, com a justificativa de que são valores que não justificariam os custos de cobrança. Dessa forma, basta que o proponente desse tipo de benefício instrua o projeto de lei com a demonstração de tais custos de cobrança para que fique livre dos mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Vale ressaltar que esse mandamento é expresso ao determinar que, para não se submeter aos ditames desse artigo, o montante dos débitos deve ser comprovadamente inferior ao custos de sua cobrança. Nesse sentido, ainda que não se justifique economicamente a relação custo-benefício entre a cobrança de um débito e seu valor, o seu cancelamento ainda assim se submete aos mandamentos acima ventilados, caso o valor do débito seja superior, mesmo que em R\$ 1,00, ao seu custo de cobrança<sup>353</sup>.

### 3.3.1 O artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e os benefícios fiscais a “custo zero”

Questão interessante na análise do conceito de “benefício fiscal” instituído pela Lei de Responsabilidade Fiscal se refere aos benefícios fiscais concedidos a novos contribuintes, chamados de benefícios a “custo zero”. Esse é o caso dos benefícios fiscais que não acarretam efetiva redução da arrecadação, uma vez que são instituídos para atender a pessoas físicas e jurídicas que ainda não são contribuintes dos tributos beneficiados.

O exemplo clássico desse tipo de benefício é a isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e do ISS concedida por um município para determinada pessoa jurídica com o objetivo de que ela se estabeleça em seu território.

---

*Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF.* Obra citada (nota 46). p. 6. Sobre essa questão, o Tribunal de Contas da União já afirmou que a particularidade desses tributos reside no fato de que são manejados tendo como fim políticas econômicas de curto prazo, objetivo localizado e momentâneo, enquanto os benefícios tributários são políticas públicas mais de longo prazo e que dessa maneira são instituídos para incentivar os contribuintes em direção a objetivos sociais e econômicos. Cf. Acórdão n. 1.060/2005 – Plenário TCU.

<sup>353</sup> Vale ressaltar que a lei nada determina sobre o que seriam esses “custos de cobrança”, deixando que o proponente de tal cancelamento de débitos escolha qual a metodologia de cálculo a ser utilizada.

Como essa pessoa jurídica, na ocasião da promulgação de tais benefícios, ainda não está estabelecida no território do município, não gera arrecadação tributária, motivo pelo qual as referidas isenções não criam efetivamente nenhuma redução na arrecadação tributária municipal<sup>354</sup>.

Tal situação foi notada por GUILHERME W. O. MARTINS no ordenamento jurídico português ao observar que os benefícios fiscais concedidos para “pré-contribuintes” representam financeiramente um acréscimo de rendimentos para o Estado, na medida em que estimula o desenvolvimento econômico de outros contribuintes<sup>355</sup> e não uma redução das receitas tributárias. Assim, para o autor, “isto quer significar que há benefícios fiscais sem que haja criação de despesa fiscal, ou de outro ponto de vista, os benefícios fiscais apenas podem ter por base despesas fiscais impróprias ou despesas fiscais aparentes”<sup>356</sup>.

Em nosso país, o tema deve ser avaliado no que se refere ao alcance do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, objetivando-se determinar se os mandamentos nele contidos se aplicam a todos os benefícios fiscais ou somente aos que geram reduções de arrecadação<sup>357</sup>.

Sobre a questão, CARLOS MAURÍCIO CABRAL FIGUEIREDO, CLÁUDIO SOARES DE OLIVEIRA FERREIRA, FERNANDO RAPOSO GAMEIRO TORRES, HENRIQUE ANSELMO SILVA BRAGA e MARCOS ANTÔNIO RIOS DA NÓBREGA consideram o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal aplicável apenas aos estímulos onerosos. Em suas palavras, “por essa razão é que a renúncia deve ser acompanhada de aumento de receita. Nesse caso, o

---

<sup>354</sup> Da mesma forma, a não promulgação de tal incentivo também não causaria incremento de arrecadação, na medida em que a referida pessoa jurídica neste caso não se estabeleceria no município.

<sup>355</sup> Nesses casos, uma das justificativas geralmente utilizadas é a de que o tributo relevado no presente será restituído com vantagens, via arrecadação de impostos, após a entrada em operação das empresas e projetos incentivados, no que se convencionou denominar de “retorno tributário”. Cf. MACEDO, José Antonio Barreto. MICT – Reflexos Sócio-econômicos da Implantação do Regime Automotivo – Relatório de Auditoria Operacional. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 85. Brasília: TCU, 2000. p. 76.

<sup>356</sup> Nesse sentido, explica o autor que “ora, a inexistência de um sacrifício quantificável com correspondência directa num benefício permite-nos detectar uma mera aparência de despesa fiscal. A existir despesa fiscal esta seria não efectiva ou aparente”. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 100-101. O caso clássico indicado pelo autor é o das Zonas Francas, cujo regime tributário especial é concedido justamente para empresas que ainda não são contribuintes, tal como o entendimento expressado no orçamento público de Portugal para o exercício de 2002. Cf. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (PORTUGAL). *Orçamento do Estado para 2002 – Relatório e Proposta de Lei*, 2001. p. 41.

<sup>357</sup> Ressalte-se que a questão dos benefícios fiscais para novos contribuintes já foi analisada por diversos doutrinadores no que se refere à sua possibilidade em face do princípio da isonomia. Nesse sentido, apoia a compatibilidade desses benefícios com o princípio da isonomia JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 75. No mesmo sentido, Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Questões Forenses*. Rio de Janeiro: Borsó, s.d. v. VIII, p. 99.

*aumento será advindo da elevação de alíquotas, de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição*”<sup>358</sup>.

Também IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, ao efetuar estudo específico sobre o tema, esclarece que há duas espécies de benefícios, os onerosos e os outorgados a “custo zero”, que não causam nenhum impacto sobre as finanças públicas<sup>359</sup>.

Com tal premissa, o autor conclui que o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal se aplica somente aos tributos onerosos, uma vez que *“nitidamente, o artigo 14 diz respeito à primeira modalidade de estímulos, ou seja, àqueles que podem acarretar impacto orçamentário, razão pela qual houve por bem o legislador explicitar as condições que deveriam orientar o poder concedente. Assim é que o ‘caput’ do artigo faz clara menção à concessão ou ampliação da qual decorra renúncia de receita, receita esta necessariamente prevista, razão pela qual o impacto orçamentário-financeiro deve ser considerado*”<sup>360</sup>.

Já MARCOS A. V. CATÃO acompanha o entendimento de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, defendendo que a indefinição sobre a afetação de determinado imposto justifica uma baixa carga tributária sem que se possa configurar uma renúncia de receita<sup>361</sup>.

REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA concorda com esse entendimento, afirmando que *“tem razão o parecerista. É que se o imóvel é municipal não está gerando receita, logo não há renúncia. De outro lado, se o benefício alcança o ISS, da mesma forma não há*

---

<sup>358</sup> Cf. FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral; FERREIRA, Cláudio Soares de Oliveira; TORRES, Fernando Raposo Gameiro; BRAGA, Henrique Anselmo Silva; NÓBREGA, Marcos. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. Recife: Nossa Livraria, 2001. p. 110.

<sup>359</sup> Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – Estímulos sem Impacto Orçamentário não são pelo Dispositivo Abrangidos – Opinião Legal. *Boletim de Direito Administrativo*, n. 7, São Paulo: NDJ, 2003. p. 508.

<sup>360</sup> E continua o autor: *“Se a renúncia de receita inexistir, sempre que o estímulo fiscal resulte em ‘custo orçamentário zero’, tal estímulo não está hospedado pelo artigo 14 e toda seqüência do artigo é inaplicável, na medida que, naquele exercício, não implica renúncia de receita orçamentária programada, a que se refere o artigo”*. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) – Estímulos sem Impacto Orçamentário não são pelo Dispositivo Abrangidos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, São Paulo: Dialética, 1999. p. 142. Da mesma forma, segundo o autor também não haverá a necessidade de se incluir o mesmo benefício no demonstrativo dos próximos exercícios, uma vez que *“continuará não ocasionando nenhum impacto financeiro, pois desde a sua origem nenhuma receita orçamentária fora programada antes ou a partir de sua concessão. Haverá um impacto positivo – e o artigo 14 é destinado aos impactos negativos – pelo desenvolvimento da região, com geração de empregos e crescimento das empresas paralelas não incentivadas”*. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Inteligência do Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) – Estímulos sem Impacto Orçamentário não são pelo Dispositivo Abrangidos*. Obra citada (nota 360). p. 144.

<sup>361</sup> Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 98.

*pagamento de que se possa desistir. Assim, se a empresa não se localizar no Município, não gerará recursos e se nele se instala, não haverá redução da receita orçamentária*<sup>362</sup>.

Portanto, verifica-se que a totalidade dos doutrinadores nacionais que estudaram a questão tende a considerar que os benefícios fiscais concedidos a “pré-contribuintes” não são atingidos pelos mandamentos estabelecidos pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Esse entendimento decorre da premissa de que este dispositivo, ao determinar medidas de compensação, deve logicamente se reportar somente a benefícios fiscais onerosos.

Tal questão merece uma análise pormenorizada, em vista das restrições impostas pela referida lei complementar.

Sendo os benefícios fiscais instituídos para novos contribuintes efetivos “benefícios”, uma vez que correspondem a tratamento diferenciado em relação a outros contribuintes, enquadram-se no conceito de benefício fiscal instituído pelo artigo 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, porque, como visto, o conceito de “benefício fiscal” determinado pela referida norma se reporta somente à forma da norma benéfica, e não à sua consequência financeira.

Nesse sentido, o primeiro mandamento determina, como visto, que a proposta legislativa de tais normas deve estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deve iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

Tal mandamento, em princípio, aplica-se à espécie de benefício fiscal ora analisada, uma vez que o objetivo do esclarecimento do impacto de um benefício fiscal em um demonstrativo financeiro-orçamentário atende à necessidade de transparência da atividade financeira do Estado. Trata-se de regra formal, que deve ser cumprida independentemente do resultado numérico encontrado.

Até porque a demonstração da estimativa do gasto tributário deve sempre ser exigida para que se determine se é ou não igual a zero. A razão é que o resultado numérico da renúncia de receita a ser atingido depende diretamente da metodologia de cálculo utilizada, podendo ou não ser igual a zero no caso de benefícios concedidos a “pré-contribuintes”.

Afinal, caso seja utilizado o método da receita perdida, efetivamente não haverá valor a ser quantificado, uma vez que efetivamente não se encontra, nesses casos, uma

---

<sup>362</sup> Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 419.



perda de receita, tendo em vista que os beneficiados não eram contribuintes do imposto antes da instituição do benefício.

No entanto, caso seja adotado o método do aumento de receitas, haverá, sim, resultados positivos no cálculo do gasto tributário, pois, estabelecido o contribuinte em seus limites territoriais, sendo o benefício revogado, haverá incremento de receitas<sup>363</sup>.

Por fim, com a adoção de um método de cálculo do gasto tributário que considere as respostas comportamentais dos contribuintes, é possível concluir que existe ou não receita a ser renunciada, dependendo da informação sobre a decisão do contribuinte em face da revogação do incentivo, qual seja, se ele irá ou não fechar seu estabelecimento.

Assim, tendo em vista que o ordenamento jurídico brasileiro não determina a aplicação de nenhum método de cálculo específico, a existência ou não de valores positivos relativos ao gasto tributário dependerá do método de cálculo utilizado pelo Ente político, motivo pelo qual a demonstração numérica do valor da renúncia de receita encontrada, ainda que esta seja nula, deve constar na proposta de instituição do benefício fiscal.

Por sua vez, o segundo mandamento determinado pelo *caput* do artigo 14 também deve ser cumprido pelo instrumento veiculador de benefícios fiscais a “custo zero”, uma vez que tais benefícios devem, independentemente do valor do gasto tributário, necessariamente também cumprir o quanto disposto na LDO. Desse modo, caso a LDO determine, por exemplo, que os benefícios fiscais devem ser instituídos com prazo máximo de vigência, tal disposição deve ser cumprida mesmo pelos proponentes de benefícios fiscais sem custo financeiro.

Finalmente, o terceiro mandamento, o qual determina que os projetos de lei que instituem renúncias de receita devem, alternativamente, também atender a um dos dois requisitos apresentados, em que pese a opinião dos doutrinadores supracitados, também deve ser cumprido nos casos de benefícios fiscais com “custo zero”.

Isso porque, caso se considere que o benefício fiscal proposto não afeta as metas de resultados fiscais, pois dele não deriva gasto tributário com resultado positivo, basta que o proponente efetue a demonstração desse resultado para que reste atendido o primeiro requisito, tendo em vista que o resultado nulo em nada afetará a estimativa de receita orçamentária do exercício e as metas de resultados previstas na LDO.

---

<sup>363</sup> Essas renúncias de receita terão início quando o novo contribuinte iniciar suas atividades no território do Ente Político e continuarão até o contribuinte encerrar suas atividades.

Assim, sendo comprovado que do benefício fiscal em análise não resulta renúncias de receita, restaria cumprido o primeiro requisito do terceiro mandamento, motivo pelo qual não será necessário que este seja acompanhado de medidas de compensação, tendo em vista que os dois requisitos são alternativos.

Portanto, em que pesem os argumentos apresentados por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e seus apoiadores, conclui-se pelo entendimento de que, nos chamados benefícios fiscais a “custo zero”, também se aplica o regime jurídico do gasto tributário em sua totalidade.

Analisados o regime jurídico e o conceito das renúncias de receitas na Constituição Federal de 1988 e na lei complementar, pode-se partir para a análise da aplicação prática desse controle pelos Entes federativos, o que será feito a seguir.

#### **4 O CONTROLE DO GASTO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO FEDERAL**

Uma vez examinados o regime jurídico das renúncias de receita e o conceito de “benefício fiscal” no texto constitucional e na legislação complementar, cumpre analisar a sua regulação na legislação ordinária e em atos normativos, de modo a se determinar como se dá a sua aplicação no processo legislativo-orçamentário.

Em tal análise, salta a importância do estudo do conceito de “benefício fiscal” empregado na prática orçamentária, pois, como visto, é essa definição que determina o âmbito de aplicação do regime jurídico do gasto tributário.

Esse estudo, entretanto, só pode ser empreendido no ordenamento federal, uma vez que, até o presente momento, a quase totalidade dos Estados e Municípios ainda não publica relatórios de gastos tributários, em notável descumprimento da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>364</sup>.

---

<sup>364</sup> O que os Estados e municípios realizam, em sua quase totalidade, é apenas fazer constar na exposição de motivos da proposta de lei orçamentária o valor estimado fechado de renúncias de receita, sem qualquer discriminação sobre quais os benefícios abrangidos ou qual o conceito utilizado. Esse é o caso, a título de exemplo, do Estado de São Paulo, nas propostas orçamentárias de 2006 (p. 590), 2007 (p. 605) e 2008 (p. 661). Uma exceção digna de nota é o Estado de Minas Gerais, em cuja LDO de 2004 (Lei n. 15.291/2004) foi apresentado um conceito genérico de gasto tributário no parágrafo único do artigo 57, qual seja: “*Para fins do disposto no ‘caput’ deste artigo, consideram-se renúncia de receita a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*”. Sobre essa questão, o

Conforme já observado por STANLEY S. SURREY, a regulação do gasto tributário em um ordenamento jurídico é um processo evolucionário, em que ao longo do tempo vai sendo aprimorado no regime jurídico-financeiro de um país<sup>365</sup>.

Também no Brasil se passa tal evolução. Como se pode observar na análise histórica dos demonstrativos de gastos tributários elaborados pela Secretaria da Receita Federal, ocorreram mudanças drásticas no perfil das renúncias de receitas federais, motivadas por uma conceituação mutante de “benefício fiscal”<sup>366</sup>.

Nesse sentido, para analisar com a devida profundidade o conceito de benefício fiscal aplicado pela União federal, é preciso analisar sua evolução ao longo dos anos, tendo como marco inicial o início da nova ordem constitucional.

#### 4.1 O relatório de gastos tributários – de 1989 até 1995

Embora as LDOs desde 1989 já determinassem a obrigatoriedade da apresentação do relatório de gastos tributários, fazendo referência ao artigo 165, § 6º, da Constituição Federal<sup>367</sup>, nelas não foi apresentada nenhuma definição do conceito de “benefício fiscal”.

Como exposto anteriormente<sup>368</sup>, essas leis traziam desde 1990 apenas o mandamento de que cada projeto de lei que conceda ou amplie um benefício fiscal somente

Estudo Técnico n. 5/2007 da Câmara dos Deputados já afirmou sobre o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal que “a verdade é que se esse artigo fosse integralmente cumprido pelas várias instâncias de poder nas três esferas de governo, ocorreria uma verdadeira revolução na forma como são aprovadas as leis e definidas as políticas de incentivo fiscal e crédito no país. Ainda persiste uma forte resistência em se fazer cumprir os ditames do citado artigo 14, pois isso implica atribuir um ônus político à autoridade que propõe a concessão do benefício, impondo-lhe a responsabilidade pela proposição da norma que aumentará o tributo para compensar a perda de receita”. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 11.

<sup>365</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 18. Nos Estados Unidos, por exemplo, desde a década de 1980 houve oito mudanças significativas no conceito de gasto tributário utilizado pelo orçamento, motivo pelo qual as séries e análises históricas de sua evolução não são confiáveis. Cf. BURMAN, Leonard E. *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?* Obra citada (nota 110). p. 3.

<sup>366</sup> Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 5.

<sup>367</sup> Lei n. 7.800/1989. “Art. 20. O demonstrativo a que se refere o art. 165, § 6º, da Constituição Federal, quantificará os efeitos decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, de forma a identificar as vantagens concedidas.”

§ 1º No caso de retorno de créditos concedidos, será também discriminado, pelo Tesouro Nacional ou por entidade credora, o montante vincendo em 1990, inclusive o vencido e não pago.

§ 2º A prestação de contas anual da União demonstrará os efeitos a que se refere este artigo, observados no exercício.”

<sup>368</sup> Cf. Capítulo II, item 3.2.

pode ser aprovado caso (i) indique fundamentadamente a estimativa da renúncia de receita que acarreta; e (ii) indique as despesas em montante equivalente que serão anuladas<sup>369</sup>. Tais exigências se mantiveram, com pequenas alterações na redação, nas LDOs para 1992, 1993, 1994, 1995 e 1996.

Já a Secretaria da Receita Federal, cumprindo o mandamento constitucional, elabora desde 1989 o demonstrativo dos gastos indiretos da União federal para acompanhar a proposta de lei orçamentária<sup>370</sup>, o qual recebeu no período o nome de “Demonstrativo de Benefícios Tributários”<sup>371</sup>.

Percebe-se, entretanto, que a União federal utilizou nesse período um conceito não específico de “benefício fiscal”, dificultando assim a sua análise. A falta de critério para tal conceito resultou na adoção do termo “benefício tributário”<sup>372</sup>, o qual se refere ora ao conceito de “benefício fiscal”, ora ao conceito de “renúncia de receita”<sup>373</sup>.

---

<sup>369</sup> Artigo 50 da Lei n. 8.074/1990.

<sup>370</sup> No Brasil, antes do início da década de 1980, não havia manifestação oficial no sentido de sistematizar o rol de benefícios fiscais e quantificar os seus custos. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Gastos Tributários no Brasil – Seminário Internacional BID/FMI*. Obra citada (nota 277). Os primeiros esforços no sentido de quantificar e divulgar os benefícios tributários foram realizados pela Secretaria da Receita Federal em 1984, por meio de estudo em que foram listadas as leis de concessão de incentivos no âmbito do imposto de renda, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de importação. Já no ano seguinte ao da promulgação da Constituição de 1988, o orçamento da União passou a conter demonstrativo de benefícios tributários, cumprindo de forma tempestiva o ordenamento previsto no art. 165, § 6º, que obriga o encaminhamento, por meio da peça orçamentária, de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 7-8. A elaboração do demonstrativo, em âmbito federal, ficou sob responsabilidade da Secretaria da Receita Federal, que atualmente realiza essa tarefa por intermédio da Coordenação de Previsão e Análise de Receitas (Copan). Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Gastos Tributários no Brasil – Seminário Internacional BID/FMI*. Obra citada (nota 277). Ressalte-se que somente com o estabelecimento do dispositivo do artigo 5º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, é que a Secretaria da Previdência Social passou a elaborar o demonstrativo que acompanha o projeto de lei do orçamento da União. Cf. TCU – Acórdão n. 1.060/2005.

<sup>371</sup> Tal demonstrativo sempre foi elaborado com valores estimados, uma vez que é enviado ao Congresso Nacional como anexo ao projeto de lei orçamentária, logo no ano anterior, não sendo seus valores comparados com os valores efetivos. Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. *A Renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários*. Obra citada (nota 244). p. 55.

<sup>372</sup> Cabe ressaltar que, tradicionalmente, no Brasil tem-se empregado o termo “benefício fiscal” como sinônimo de “benefício tributário” para designar disposições especiais à regra tributária geral. Contudo, a rigor, benefício fiscal é um termo mais abrangente. Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. *Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal*. Obra citada (nota 7). p. 28. Ressalte-se que no Demonstrativo dos Gastos Tributários de 2004 há previsão expressa de que “a SRF vinha utilizando o termo benefícios tributários como sinônimo de gastos tributários”. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2004*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2004/DGT2004.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2004/DGT2004.pdf)>. Acesso em: 19 maio 2008.

<sup>373</sup> Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Gastos Tributários no Brasil – Seminário Internacional BID/FMI*. Obra citada (nota 277).

A falta de um conceito estrito de “benefício fiscal” levou à precariedade da escolha das normas que integraram os demonstrativos federais do período, nos quais quase todas as regras fiscais que causam uma diminuição da arrecadação tiveram seu impacto orçamentário quantificado. Esse foi o caso, a título de exemplo, de regras relativas à imunidade tributária e normas de não incidência<sup>374</sup>.

Em vista de tais questões problemáticas, as listas de benefícios elaboradas pela Secretaria da Receita Federal no período sofreram diversas críticas, levando o Tribunal de Contas da União em 1994 a realizar um estudo específico sobre as inconsistências do levantamento de benefícios fiscais empreendido pelo Governo Federal<sup>375</sup>. Tal estudo acarretou mudanças na concepção metodológica adotada pela Secretaria da Receita Federal, gerando modificações nos relatórios elaborados a partir de 1996.

#### 4.2 O relatório de gastos tributários – de 1996 até 2002

Entre 1996 e 2002, também não houve qualquer menção ao conceito de benefício fiscal nas LDOs da União federal, sendo a mais importante inovação do período quanto à matéria encontrada na LDO para 1997, cujo artigo 43, parágrafo único, dispunha que “*a lei ou medida provisória mencionada no ‘caput’ deste artigo somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor*”<sup>376</sup>, o que se manteve com leves alterações nas LDOs para 1998, 1999 e 2000.

Mesmo após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000, as LDOs federais não satisfizeram a necessidade de um conceito definido de benefício fiscal. A partir da LDO de 2000, entretanto, passou a referida lei ordinária a fazer referência direta à lei complementar, afirmando que “*a lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza tributária só será aprovada ou editada se atendidas as exigências*

---

<sup>374</sup> Processo n. TC 022.902/94-5. Acórdão n. 674/1998 – Plenário TCU. A título de exemplo, esse é o caso de (i) Isenções nas importações realizadas pela União, por Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias e fundações; (ii) aeronaves e material bélico – isenção do imposto incidente sobre aeronaves de uso militar e suas partes e peças, bem como sobre material bélico de uso privativo das Forças Armadas, vendidas à União (Lei n. 5.330/67, artigo 1º; Lei n. 8.402/92, artigo 1º, inciso VIII); (iii) diárias – isenção do imposto devido sobre importância referente a diárias destinadas à alimentação e à pousada, por serviço eventual realizado em município diferente da sede de trabalho, inclusive no exterior, entre outras. Cf. Acórdão n. 38/2004 – Plenário TCU.

<sup>375</sup> O Tribunal de Contas da União elaborou em 1994 trabalho de análise bastante amplo e profundo do documento demonstrativo de benefícios tributários, elaborado por unidade técnica especializada – Processo n. TC 022.902/94-5, Decisão n. 674/98 – Plenário, levando a Secretaria da Receita Federal a proceder a mudanças da concepção metodológica do documento.

<sup>376</sup> Artigo 43 da Lei n. 9.293/1996.

do art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000<sup>377</sup>, redação repetida nas LDOs para 2002<sup>378</sup> e 2003<sup>379</sup>.

Diante da lacuna legislativa, em 1996 a Secretaria da Receita Federal introduziu um conceito explícito de “benefício tributário” em seu “Demonstrativo de Benefícios Tributários”, o qual foi repetido de modo idêntico até 2002<sup>380</sup>, qual seja:

*“Foram considerados como benefícios tributários somente aqueles que se enquadrem, cumulativamente, nas seguintes hipóteses:*  
 – *reduzam a arrecadação potencial;*  
 – *umentem a disponibilidade econômica do contribuinte;*  
 – *constituam, sob o aspecto jurídico, uma exceção à norma que referencia o tributo ou alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes.”*

Verifica-se, portanto, que o conceito utilizado prevê três elementos distintivos dos benefícios fiscais, tornando a seleção de normas para integrar o demonstrativo de renúncias de receita mais transparente e consistente<sup>381</sup>.

---

<sup>377</sup> Artigo 66 da Lei n. 9.995/2000.

<sup>378</sup> Lei n. 10.266/2001. “Art. 63. O projeto de lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza tributária só será aprovada ou editada se atendidas as exigências do art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000.

§ 1º Aplicam-se à lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza financeira as mesmas exigências referidas no caput, podendo a compensação, alternativamente, dar-se mediante o cancelamento, pelo mesmo período, de despesas em valor equivalente.

§ 2º O Poder Executivo oferecerá, quando solicitado por deliberação do Plenário de órgão colegiado do Poder Legislativo, no prazo máximo de noventa dias, a estimativa de renúncia de receita ou subsídios técnicos para realizá-la.”

<sup>379</sup> Lei n. 10.524/2002. “Art. 84. O projeto de lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza tributária só será aprovado ou editado se atendidas as exigências do art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000.

§ 1º Aplicam-se à lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza financeira as mesmas exigências referidas no caput, podendo a compensação, alternativamente, dar-se mediante o cancelamento, pelo mesmo período, de despesas em valor equivalente.

§ 2º (VETADO).”

<sup>380</sup> Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 1998*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/1998/consideracoes.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/1998/consideracoes.htm)>. Acesso em: 19 maio 2008. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 1999*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/1999/consideracoes.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/1999/consideracoes.htm)>. Acesso em 19 maio 2008. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2000*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/2000/consideracoes.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/2000/consideracoes.htm)>. Acesso em: 19 maio 2008. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2001*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/2001/apresentacao.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/2001/apresentacao.htm)>. Acesso em 19 maio 2008. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2002*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/2002/apresentacao.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/2002/apresentacao.htm)>. Acesso em: 19 maio 2008. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2003*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2003/DBT2003.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2003/DBT2003.pdf)>. Acesso em: 19 maio 2008.

O primeiro elemento distintivo dos benefícios fiscais apontado é a redução da arrecadação “potencial”. Assim, seriam consideradas benefícios aquelas normas que, ao menos, reduzissem a arrecadação do Estado. A expressão utilizada (“arrecadação potencial”), todavia, não recebeu uma definição própria, permitindo a existência de ao menos duas interpretações distintas.

Uma primeira interpretação possível seria a de que essa receita se refere à arrecadação anterior à instituição do benefício fiscal, motivo pelo qual só haveria redução de receitas quando a norma veiculada levasse efetivamente a uma perda de recursos para o Erário público. Desse ponto de vista, tem-se a título de exemplo que os chamados benefícios fiscais a “custo zero” não estão incluídos no conceito apresentado, uma vez que não causam efetiva diminuição da arrecadação tributária.

Por outro lado, uma segunda interpretação seria a de que a referida “arrecadação potencial” se refere à situação hipotética, em que a incidência do imposto seria verificada sem a aplicação da norma benéfica, mantendo-se constantes todos os demais fatores. Assim, a diminuição da arrecadação potencial seria verificada quando a incidência da norma de referência (*benchmark*) resultasse em uma obrigação tributária superior à real.

Tal interpretação parece ser a mais correta, na medida em que o termo “potencial” faz referência a uma situação hipotética, em semelhança ao conceito de “receita normativa”<sup>382</sup>. A isso se soma o segundo critério apresentado sobre o conceito, o qual determina que a incidência do benefício fiscal gera um aumento da disponibilidade econômica do contribuinte. Tal expressão, portanto, não faz referência à arrecadação tributária do Estado, mas tão somente à incidência da norma tributária isoladamente considerada.

A esses requisitos, o demonstrativo federal acresce a necessidade de que os benefícios fiscais constituam juridicamente uma exceção à norma de referência ou alcancem exclusivamente determinado grupo de contribuintes.

---

<sup>381</sup> Como notado pelo Tribunal de Contas da União, o principal motivo da queda de participação dos benefícios na receita administrada da Secretaria da Receita Federal no período se deve à melhoria das estimativas realizadas, em razão do tratamento dos dados, bem como do aperfeiçoamento do conceito adotado. Cf. Acórdão n. 38/2004 – Plenário TCU.

<sup>382</sup> A referência a esse conceito técnico de receita se reporta ao método de cálculo da receita perdida, o qual utiliza o conceito de “receita normativa”. Esta consiste na receita que seria arrecadada caso um determinado benefício fiscal não tivesse sido instituído, não levando em conta as respostas comportamentais do contribuinte. Cf. Capítulo I, item 3.

Trata-se de uma adoção expressa do critério jurídico-formal para a definição de benefício fiscal. Como visto, esse método de identificação de benefícios fiscais determina que tais normas são um desvio à “norma de referência” ou *benchmark*, cuja incidência levaria a uma obrigação tributária mais gravosa.

Em que pese a omissão no que se refere à identificação do *benchmark*<sup>383</sup>, o conceito apresentado traz indícios de seu conteúdo na expressão “*ou alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes*”.

Isso porque, como visto, a escolha do *benchmark* de uma norma de incidência de tributos, como definido pela lei complementar, deve buscar uma regra geral de incidência, portanto aplicável à generalidade dos fatos geradores. Por isso, a determinação de que os benefícios fiscais alcançam exclusivamente determinado grupo de contribuintes traz implícita a regra de que a norma de referência é aplicável irrestritamente<sup>384</sup>.

Nesse sentido, verifica-se a convergência teórica entre a conceituação utilizada pela Secretaria da Receita Federal desde 1996 e o conceito de “benefício fiscal” instituído pela Lei de Responsabilidade Fiscal no ano de 2000. Como analisado anteriormente, o artigo 14, § 1º, da referida lei complementar, ao conceituar “benefício fiscal”, determina que tais regras têm como característica serem “discriminadas”, no sentido de terem sua aplicação limitada a um grupo restrito de contribuintes, motivo pelo qual o *benchmark* deve incluir as normas aplicáveis de modo consistente à generalidade dos casos.

Deve-se ressaltar, entretanto, que a adoção oficial pelo Poder Executivo federal do critério jurídico-formal para a identificação de benefícios fiscais em âmbito federal sofreu diversas críticas, dentre as quais se destaca a de LUÍS EDUARDO SCHOUERI.

O autor, defensor do critério pragmático para a identificação de benefícios fiscais, critica a adoção pela Secretaria da Receita Federal do critério jurídico-formal ao afirmar que “*quando, entretanto, se compulsam os dados coletados, constata-se que também aqui se revelou a dificuldade na identificação dos efeitos das normas tributárias indutoras, vez que o critério da ‘exceção à norma que referencia o tributo’, conforme já discutido acima, não é suficiente para tal fim, dada a inexistência de critério certo sobre a ‘normalidade’. Se não se sabe o que é uma tributação ‘normal’, não há como identificar uma exceção*

---

<sup>383</sup> Sobre essa questão, ressalte-se que no Demonstrativo de Benefícios Tributários de 2002 foi adicionada ao conceito a observação de que “*essa conceituação encerra sempre algum grau de convenção ou arbítrio*”. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2003*. (nota 380).

<sup>384</sup> Ressalte-se a imprecisão da expressão adotada, uma vez que o conector “ou” não se mostra adequado para ligar duas orações de mesmo sentido.



(...). *Fica clara, assim, a importância de se destacarem os efeitos indutores da norma tributária, para melhor consecução do desiderato constitucional*<sup>385</sup>.

Em que pesem as críticas apresentadas, bem como a sua imprecisão, certo é que a iniciativa da Secretaria da Receita Federal em apresentar um conceito formal de benefício fiscal foi louvável, tendo em vista que supriu a lacuna que existia no ordenamento jurídico federal.

### 4.3 O relatório de gastos tributários – de 2003 até o presente

Em 2003 houve sensíveis alterações no controle dos efeitos financeiros dos benefícios fiscais em âmbito federal<sup>386</sup>, as quais se mantêm até a presente data.

Inicialmente, cabe ressaltar uma inovação importante que se deu no § 3º do artigo 99 da LDO para o ano de 2006<sup>387</sup>, *in verbis*:

*“§ 3º Os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias editadas no exercício de 2006, que concedam renúncia de receitas da União ou vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, deverão conter termo final de vigência de no máximo cinco anos.”*

Esse dispositivo, também encontrado nas LDOs para 2007<sup>388</sup>, 2008<sup>389</sup> e 2009<sup>390</sup>, busca tornar temporária a força cogente das normas legitimadoras dos gastos tributários, mitigando-as e permitindo sua reavaliação periódica, tal como ocorre nas despesas diretas<sup>391</sup>.

---

<sup>385</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 60.

<sup>386</sup> Vale destacar que o ano de 2003 foi o primeiro ano de mandato do Presidente da República Luís Inácio Lula da Silva, do Partido dos Trabalhadores, o que representou a nível federal uma quebra ao paradigma político então vigente.

<sup>387</sup> Lei n. 11.178/2005. Ressalte-se que o artigo 40, § 1º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988 já determinava que “*considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei*”.

<sup>388</sup> Artigo 101, § 2º, da Lei n. 11.439/2006.

<sup>389</sup> Artigo 98, § 2º, da Lei n. 11.514/2007.

<sup>390</sup> Artigo 93, § 2º, da Lei n. 11.768/2008.

<sup>391</sup> Ainda que os incentivos e benefícios fiscais obrigatoriamente passem pelo crivo do Congresso Nacional, conforme prescreve o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, é certo que, na tradição brasileira, acabam assumindo o formato de benesse eterna, pois, uma vez inseridos no sistema tributário nacional, ali tenderão a permanecer para todo o sempre. São muito raros os casos de benefícios concedidos por prazo determinado e muito mais raras ainda as iniciativas legais que tenham por objetivo suprimir benefícios já existentes. Essa característica do sistema brasileiro torna especialmente delicada a concessão de incentivos fiscais e reforça a necessidade por um maior rigor na sistemática de sua aprovação. O único episódio conhecido envolvendo revisão de incentivos fiscais ocorreu com a promulgação da atual

Em que pese a novidade de tal medida, a qual não encontra precedentes na história brasileira, deve-se admitir que a referida limitação introduzida na LDO é norma válida no ordenamento jurídico em vigor, sendo compatível formalmente e materialmente com as normas superiores.

Como visto, a Constituição Federal autoriza expressamente a competência das LDOs para dispor sobre as renúncias de receita em seu artigo 165, § 2º, ao determinar que a LDO “*disporá sobre as alterações na legislação tributária*”. No mesmo sentido, o segundo mandamento contido no *caput* do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal também determina que o instrumento que veicule benefícios fiscais deve “*atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias*”.

Assim, verifica-se que é plenamente permitida no direito brasileiro a previsão na LDO do exercício de condições a serem aplicáveis aos projetos de lei que proponham a aprovação de benefícios fiscais, como a instituição de uma limitação temporal máxima.

Contudo, há de se reconhecer que essas disposições não vêm sendo devidamente cumpridas pelo Governo Federal, haja vista as inúmeras medidas provisórias e os vários projetos de lei de desoneração tributária recentemente aprovados sem a definição de vigência máxima<sup>392</sup>.

#### 4.3.1 O conceito de “benefício fiscal” instituído pela LDO

No que se refere ao conceito de “benefício fiscal”, também se verifica uma mudança significativa no período analisado. A LDO para 2004, publicada em 30 de julho de 2003, embora repita o tratamento legal contido nas duas anteriores<sup>393</sup>, introduz o

---

Constituição, em cujo artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias foi exigida a confirmação, em lei dos incentivos fiscais de natureza setorial concedidos nas três esferas de governo. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 15.

<sup>392</sup> Segundo o Estudo Técnico n. 5/2007 da Câmara dos Deputados, trata-se de “*um dispositivo muito pouco divulgado e com amplas chances de se tornar mais um no extenso rol das normas ‘que não pegaram’*”. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 16.

<sup>393</sup> Lei n. 10.707/2003. “*Art. 90. O projeto de lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza tributária só será aprovado ou editado se atendidas as exigências do art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000. Parágrafo único. Aplica-se à lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza financeira as mesmas exigências referidas no caput, podendo a compensação, alternativamente, dar-se mediante o cancelamento, pelo mesmo período, de despesas em valor equivalente.*”

primeiro conceito legal estrito de “benefício fiscal” no ordenamento jurídico brasileiro em seu artigo 91, *in verbis*:

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

Da leitura dessa disposição, pode-se primeiro extrair que a conceituação apresentada é a do conceito de “benefício fiscal”, muito embora este seja confundido com o de “renúncia de receita” na expressão “*gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente*”.

Em seguida, pode o intérprete verificar a adoção expressa nesse dispositivo pelo critério jurídico-formal para a conceituação de “benefício fiscal”, tal como adotado pelo Poder Executivo federal desde o demonstrativo de 1996. Assim, a definição introduzida pela LDO determina igualmente que o benefício fiscal deve diminuir a arrecadação potencial e aumentar a disponibilidade econômica do contribuinte, além de constituir uma exceção ao sistema tributário de referência.

Nesses termos, esse dispositivo confirma o critério já adotado de que os benefícios fiscais são identificados pela sua estrutura e seu âmbito de aplicação, devendo ser normas discriminadas, constituindo-se de desvios ao *benchmark*, que deve ser uma norma geral aplicável à maioria das situações.

Ressalte-se que esse critério apresenta uma precisão maior, uma vez que, ao contrário do conceito anterior, mostra que a exceção à norma de referência deve alcançar exclusivamente determinado grupo de contribuintes, não utilizando o conector “ou”.

Nesses termos, conclui-se que há uma convergência teórica entre o conceito de “benefício fiscal” adotado pela LDO e a conceituação encontrada na Lei de Responsabilidade Fiscal. Isso porque, como visto, o artigo 14, § 1º, da referida lei complementar, ao conceituar “benefício fiscal”, determina que tais regras têm como característica própria serem “discriminadas”, no sentido de terem sua aplicação limitada a um grupo restrito de contribuintes.

Tal característica se relaciona diretamente com o critério adotado pela LDO federal, na medida em que o “tratamento diferenciado” determinado pela lei complementar se enquadra perfeitamente na definição de “exceção à norma de referência” e “que alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes”.

Dessa forma, o conceito legal de benefício fiscal adotado pela LDO determina, ainda que indiretamente, o critério para a identificação do *benchmark* dos tributos, o qual deve ser um tratamento consistente aplicável à generalidade dos casos, motivo pelo qual os seus “desvios” alcançam, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes.

Destarte, pode-se concluir que o conceito de “benefício fiscal” adotado pela LDO para o ano de 2004 resta compatível com o conceito determinado em lei complementar no que se refere à adoção do critério jurídico-formal para a identificação de benefícios fiscais.

Vale ressaltar que o referido conceito, ao lado do critério jurídico-formal, acrescenta a necessidade de que tais normas visem “atender objetivos econômicos e sociais”. Tal determinação consiste na adoção de um critério finalístico para a identificação de benefícios fiscais cumulativamente com o critério jurídico-formal, que é a necessidade de a norma objetivar o atendimento de “econômicos e sociais”.

Assim, esse dispositivo traz pela primeira vez na história brasileira o critério finalístico para a identificação de benefícios fiscais, que é a necessidade de as normas tributárias de exceção atenderem a um fim estabelecido para serem consideradas “benefícios fiscais”.

Tal critério, entretanto, pouco acrescenta ao intérprete no trabalho de identificação dos benefícios fiscais. Isso porque, além de não existir uma técnica eficaz para a identificação dos objetivos de uma norma, o dispositivo não é claro sobre o que seria o atendimento de um objetivo “econômico e social”.

Dessa forma, ainda que se descobrisse qual o objetivo final de uma norma que veicule benefícios fiscais, este dificilmente não se enquadraria na categoria de fim “econômico e social”, uma vez que tal fórmula é indefinida e demasiadamente aberta. Assim, em vista da indefinição sobre o que seriam os fins “econômicos e sociais” de uma norma tributária, o critério finalístico adotado pela LDO é uma fórmula vazia, em nada acrescentando para a identificação de benefícios fiscais no caso concreto.

Por fim, deve-se acrescentar que a introdução de um critério finalístico para a identificação dos benefícios fiscais pela LDO contraria o quanto disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal, na medida em que esta, como visto, determina exclusivamente um critério jurídico-formal para a identificação de tais normas. Assim, a adoção, pela lei

ordinária, de um critério finalístico acarreta a exclusão indevida de normas tributárias do conceito de “benefício fiscal”, e assim do regime jurídico do gasto tributário, motivo pelo qual essa determinação caracteriza desobediência direta ao disposto em lei complementar.

O conceito supratranscrito contido no artigo 91 da LDO para 1994 se manteve nas LDOs para os anos de 2005<sup>394</sup>, 2006<sup>395</sup>, 2007<sup>396</sup>, 2008<sup>397</sup> e 2009<sup>398</sup>, influenciando naturalmente o conceito adotado pela Secretaria da Receita Federal quando da elaboração do demonstrativo de renúncias de receita<sup>399</sup>.

#### 4.3.2 O conceito de “benefício fiscal” adotado pela Secretaria da Receita Federal

Preparando as bases teóricas para a utilização do conceito supra-analisado no demonstrativo federal de gastos tributários, a Secretaria da Receita Federal publicou o documento intitulado “*Estudos Tributários 12 – Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária - (Gastos Tributários – Conceituação)*”<sup>400</sup>. Tal estudo teve como objetivo a análise do conceito de gasto tributário no ordenamento jurídico brasileiro, com o claro intuito de prover respaldo teórico para a reformulação do conceito utilizado no relatório federal de gastos tributários.

Nesse estudo, ao se analisar doutrina e prática internacional referente ao conceito de “gasto tributário”<sup>401</sup>, chegou-se aos possíveis fins para as desonerações fiscais<sup>402</sup>:

---

<sup>394</sup> Artigo 95 da Lei n. 10.934/2004.

<sup>395</sup> Artigo 100 da Lei n. 11.178/2005.

<sup>396</sup> Artigo 102 da Lei n. 11.439/2006.

<sup>397</sup> Artigo 99 da Lei n. 11.514/2007.

<sup>398</sup> Artigo 94 da Lei n. 11.768/2008.

<sup>399</sup> Há quem entenda que esse conceito de gasto tributário ainda não detém a clareza necessária que conduza a um entendimento uniforme e consistente entre as várias instâncias do setor público. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 9.

<sup>400</sup> Tal documento foi publicado em abril de 2003, alguns meses antes da publicação da LDO para 2004. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/25GastosTributarios.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2008.

<sup>401</sup> Também acrescenta o referido estudo: “*analisando relatórios efetuados por países membros da OCDE, algumas similaridades são observadas na identificação dos gastos tributários: 1. As desonerações tributárias em questão devem possuir objetivos similares aos das despesas públicas – possuem, portanto, uma lógica orçamentária associada; 2. Estas desonerações apresentam-se como sendo um desvio da ‘estrutura normal da tributação’ – sendo sempre de caráter não geral*”. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Obra citada (nota 400). p. 10.

<sup>402</sup> Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Obra citada (nota 400). p. 9.

- “a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração;
- b) promover a equidade;
- c) corrigir desvios;
- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- e) compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis;
- f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou,
- g) incentivar determinado setor da economia.”

Uma vez identificados os possíveis fins de um benefício fiscal, concluiu-se que, “nos caso das alíneas “d”, “e”, “f” e “g”, as desonerações irão se constituir em uma alternativa às ações Políticas de Governo, ações com objetivos de promoção de desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por meio do sistema tributário, compondo o que se convencionou denominar de gastos tributários”<sup>403</sup>.

Para esse estudo, portanto, as seguintes características podem ser identificadas em um sistema tributário de referência e devem ser consideradas como parte integral do *benchmark*: (i) contribuintes em situações equivalentes devem estar sujeitos a obrigações similares (*equidade*); (ii) contribuintes com maior renda podem estar sujeitos a obrigações mais que proporcionais que os de menor renda (*proporcionalidade*); e (iii) a tributação não deve alterar a alocação dos recursos na economia (*neutralidade*)<sup>404</sup>.

A conclusão alcançada pelo referido estudo é a de que “toda desoneração que promovesse desvios em relação às características colocadas acima, e ao mesmo tempo tivesse **a intenção de promover alguma ação de governo** seria considerada como sendo um gasto tributário. Por outro lado, a alteração que promovesse uma aproximação das regras tributárias com aquelas características expostas anteriormente, deveriam ser consideradas como parte da própria estrutura tributária”<sup>405</sup>.

No mesmo raciocínio, esse estudo critica a expressão “benefícios tributários”, até então utilizada pela União federal para a identificação dos gastos tributários, por não refletir o caráter orçamentário do instituto<sup>406</sup>. Com o objetivo de aprimorar o conceito e

<sup>403</sup> Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Obra citada (nota 400). p. 10.

<sup>404</sup> Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Obra citada (nota 400). p. 10.

<sup>405</sup> Grifado no original. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Obra citada (nota 400). p. 11.

<sup>406</sup> No Brasil, a Secretaria da Receita Federal vem utilizando o termo benefícios tributários como sinônimo de gastos tributários e elabora, desde 1988, o Demonstrativo dos Benefícios Tributários (DBT) referente aos tributos federais administrados por essa Secretaria. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.

promover maior uniformização com o entendimento utilizado em outros países, o estudo sugeriu o uso da expressão “gasto tributário” em substituição a “benefício tributário”, adotando para ela o seguinte conceito<sup>407</sup>:

*“Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais.*

*São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.*

*Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.”*

Conseqüentemente, no advento da publicação do relatório de renúncias fiscais de 2004, ocorreram grandes modificações, as quais se mantiveram nos relatórios publicados desde então<sup>408</sup>.

A primeira modificação foi a incorporação formal do conceito de gasto tributário, modificando o nome do documento de “Demonstrativo de Benefícios Tributários” para “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários”.

A segunda foi a adição de uma explicação mais profunda do conceito de gasto tributário ao demonstrativo. Da mesma forma que o estudo publicado em 2003, já analisado, o relatório contém a explicação de que a estrutura básica da regra tributária deve

*Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Obra citada (nota 400). p. 12.

<sup>407</sup> Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Obra citada (nota 400). p. 13.

<sup>408</sup> Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2005*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2005/DGT2005.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2005/DGT2005.pdf)>. Acesso em: 19 maio 2008. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2006*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2006/DGT2006.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2006/DGT2006.pdf)>. Acesso em: 19 maio 2008. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2007*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2007/DGG2007.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2007/DGG2007.pdf)>. Acesso em: 19 maio 2008. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2008*. Obra citada (nota 282). Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2009*. Obra citada (nota 282).

possuir as características de “equidade”, “proporcionalidade” e “neutralidade”, devendo-se considerar como parte do *benchmark* todas as normas que promoverem a aproximação das regras tributárias a essas três características<sup>409</sup>.

A terceira foi a adoção do conceito de gasto tributário proposto pelo referido estudo (supratranscrito). Esse conceito, entretanto, é sensivelmente distinto do apresentado pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pelas LDOs do mesmo período.

Deve-se, portanto, verificar analiticamente a compatibilidade do conceito adotado pelo Poder Executivo federal após o ano de 2003 com os conceitos adotados pela lei complementar e LDO para descobrir se ele é materialmente compatível com as normas superiores.

Inicialmente, verifica-se que o conceito em análise repete os requisitos elencados na LDO referentes ao critério jurídico-formal, quais sejam, (i) constituir-se exceção ao sistema tributário de referência; (ii) produzir a redução da arrecadação potencial; e (iii) aumentar a disponibilidade econômica do contribuinte.

Ressalte-se que o conceito omite a exigência de o benefício abranger somente um grupo de contribuintes. Esse requisito, que já constava no conceito de “benefício tributário” nos demonstrativos federais desde 1996, também foi mantido pelo conceito de benefício fiscal contido nas LDOs a partir do ano de 2003.

A omissão desse requisito na análise da Secretaria da Receita Federal, entretanto, não influencia a identificação dos benefícios fiscais no caso concreto. Isso porque, como visto, constituindo-se o *benchmark* de normas “gerais” da imposição de um determinado tributo, as normas que abrangem exclusivamente um grupo de contribuintes não fazem parte deste, motivo pelo qual se enquadram necessariamente no requisito “constituir-se exceção ao sistema tributário de referência”.

A inovação quanto ao critério jurídico-formal, no entanto, encontra-se nas explicações contidas nos demonstrativos, as quais determinam quais seriam os critérios de identificação do “sistema tributário de referência” (*benchmark*). Estes são a aproximação da regra padrão de incidência aos objetivos de equidade, proporcionalidade e neutralidade.

No que se refere à *equidade*, trata-se, em última instância, da regra de igualdade, que determina que contribuintes em situações equivalentes devem estar sujeitos a

---

<sup>409</sup> Da mesma forma, qualquer desoneração que promovesse desvios em relação a essas três características, bem como, “*ao mesmo tempo tivesse a intenção de promover alguma ação do governo seria considerada como gasto tributário*”. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2004*. Obra citada (nota 372).



obrigações similares<sup>410</sup>. Nesse sentido, o favorecimento por uma norma fiscal de um determinado grupo de contribuintes que se encontrem em situação equivalente com os demais determinaria que tal norma constitui um “desvio” ao *benchmark*.

Tal conclusão parece derivar diretamente do conceito de “benefício fiscal” instituído pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pelas LDOs a partir de 2003, na medida em que este determina que tais normas devem corresponder a um “tratamento diferenciado”. Esse tratamento consiste justamente em uma tributação distinta de um grupo de contribuintes em relação a outro em situação equivalente, uma vez que o tratamento diferenciado de contribuintes em situações de natureza distintas não seria um benefício fiscal.

Dessa forma, resta materialmente compatível a característica de “equidade” atribuída ao *benchmark* com os conceitos de “benefício fiscal” contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal e na LDO.

Por outro lado, os demonstrativos federais também se referem à característica da *proporcionalidade* para a identificação do *benchmark* e dos seus desvios, a qual determina que contribuintes com maior renda podem estar sujeitos a obrigações mais que proporcionais que os de menor renda<sup>411</sup>.

Sobre tal conclusão, em primeiro lugar se verifica que o termo empregado está incorreto, pois se refere a obrigações “mais que proporcionais”, não podendo se relacionar com o mandamento de proporcionalidade, mas sim com a *progressividade*.

A progressividade é determinação cogente para o imposto sobre a renda, nos termos do artigo 153, § 2º, I, da Constituição Federal, derivando da exigência do princípio da capacidade contributiva e da teoria do sacrifício, que prega que os contribuintes de maior renda não estão em situação equivalente com os de menor renda, motivo pelo qual podem ser tributados por alíquotas maiores.

Nesse sentido, parece correto o entendimento de que o *benchmark* possui, nos tributos sobre a renda, a característica de progressividade, não se constituindo esta escala progressiva de alíquotas um benefício fiscal. Afinal, sendo a progressividade uma

---

<sup>410</sup> O princípio da isonomia tributária se encontra no artigo 150, II, da Constituição Federal, que proíbe “*instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*”.

<sup>411</sup> Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Obra citada (nota 400). p. 10.

determinação constitucional, não caberia ao legislador optar ou não pela sua utilização, motivo pelo qual a sua determinação não pode ser considerada um benefício fiscal.

Dessa forma, a característica de progressividade resta plenamente compatível com o conceito de “benefício fiscal” disposto na lei complementar e na LDO, na medida em que permite a tributação de maiores rendas de modo desproporcional, motivo pelo qual a tributação menor de rendas inferiores não constitui uma “redução discriminada” de tributos.

Por fim, os demonstrativos federais adotam como característica do *benchmark* o mandamento de *neutralidade*, o qual determina que a tributação não deve alterar a alocação dos recursos na economia. Esse mandamento, ao contrário dos outros, não representa uma determinação constitucional aos Entes tributantes, mas tão somente uma diretriz de tributação defendida pela teoria tradicional das finanças públicas, a qual prescreve que as normas tributárias não devem alterar as decisões dos agentes econômicos e, com isso, o curso natural do mercado.

Assim, segundo o relatório federal, quando uma norma tributária benéfica surtisse efeitos de modo a alterar a alocação de recursos na economia, esta estaria se desviando do *benchmark*, constituindo assim um benefício fiscal.

Nesses termos, a análise do efeito da norma fiscal, qual seja, a sua influência nas decisões dos contribuintes, é que determinaria se tal norma constitui um benefício fiscal. Trata-se, portanto, da utilização de um critério pragmático para a identificação de benefícios fiscais.

Em que pese a força doutrinária deste critério<sup>412</sup>, verifica-se que o mesmo não pode ser encontrado no conceito de “benefício fiscal” estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal e LDO.

Como visto, o conceito de “benefício fiscal” estabelecido pela lei complementar para a aplicação das normas relativas à renúncia de receita determina tão somente que tais normas devem corresponder a um “tratamento diferenciado”, reportando-se apenas à forma do benefício. Nesses termos, conclui-se que a norma de benefício fiscal representará tratamento distinto em relação ao instituído para contribuintes em situação equivalente.

---

<sup>412</sup> Defendido por LUÍS EDUARDO SCHOUERI. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 60.

Verifica-se que não se faz em nenhum momento qualquer menção ao efeito da norma tributária, motivo pelo qual não pode ser considerado o fator dominante para a identificação de normas que acarretem renúncias de receita.

Ademais, a neutralidade das normas tributárias sempre foi questão controvertida, pois há quem entenda que nenhum tributo pode ser considerado neutro, já que todos geram alguma influência nas decisões dos contribuintes.

Da mesma forma, não existindo proibição quanto à influência tributária na economia, caso a regra geral de incidência de um determinado tributo não atenda à neutralidade, a norma que determina um tratamento neutro para determinado grupo de contribuintes e, portanto, diferenciado, ainda assim se enquadra no conceito de “benefício fiscal” conforme disposto na lei complementar.

Portanto, pode-se concluir pela incompatibilidade entre a instrução referente à neutralidade e o conceito de “benefício fiscal” estabelecido em lei complementar e na LDO. Nesse sentido, caso o Poder Executivo federal determine a exclusão do demonstrativo de gastos tributários de um determinado benefício fiscal pelo fato de ser considerado “neutro”, tal exclusão será indevida, pois essa norma, ainda assim, restará enquadrada no conceito estabelecido na lei complementar.

Em seguida, verifica-se que o conceito adotado pelos demonstrativos federais utiliza paralelamente o critério finalístico para a identificação de benefícios fiscais, o qual é primeiro expressado na locução “*visando atender objetivos econômicos e sociais*”<sup>413</sup>.

Como analisado anteriormente, esse critério consta no conceito de “benefício fiscal” estabelecido pelas LDOs a partir do ano de 2003, muito embora não conste no conceito instituído na lei complementar.

Em que pese a restrição indevida do conceito pela lei ordinária, verificou-se que tal determinação pouco acrescenta ao intérprete no trabalho de identificação dos benefícios fiscais, uma vez que o dispositivo não é claro sobre o que seria o atendimento de um objetivo “econômico e social”. Por isso, a adoção desse critério não afeta a identificação dos benefícios fiscais listados no documento.

---

<sup>413</sup> Sobre o critério finalístico, a sua adoção fez com que a Secretaria da Receita Federal passasse a utilizar a chamada “regra de dois passos” para identificar os gastos tributários, que significa, em síntese, primeiro determinar todas as desonerações tributárias para, em um segundo passo, verificar quais se enquadram no conceito de benefício fiscal. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2004*. Obra citada (nota 372). p. 11.

Entretanto, o conceito adotado pela Secretaria da Receita Federal acrescenta mais um critério finalístico ao conceito de “benefício fiscal” com a oração *“têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região”*.

Com essa oração, o demonstrativo expressa o entendimento de que gastos tributários são despesas indiretas que, em princípio, poderiam ser substituídas por um gasto orçamentário, possuindo caráter “compensatório”<sup>414</sup>. Mas da oração citada também se extrai que os gastos tributários possuem caráter “incentivador”, identificado pela “intenção do governo” de desenvolver determinado setor ou região.

Trata-se, na verdade, da adoção de um critério finalístico para a identificação dos benefícios fiscais, aparentemente extraído da determinação das LDOs do período de que tais normas devem atender a objetivos “econômicos e sociais”. Assim, parece que a Secretaria da Receita Federal adota o entendimento de que somente serão normas com fins “econômicos e sociais” as que possuem caráter “compensatório” ou “incentivador”.

Sobre a questão, como concluído anteriormente, verifica-se que a utilização de critérios finalísticos para a identificação de benefícios fiscais resta indevida, pois, tendo o legislador complementar, na Lei de Responsabilidade Fiscal, fixado os critérios definidores dos benefícios fiscais, não pode o Poder Executivo, quando da elaboração do demonstrativo anexo de gastos tributários, optar por outro que lhe convenha.

Afinal, o critério de identificação dos benefícios fiscais tem um papel fundamental no processo legislativo-orçamentário, uma vez que é por ele que se definem quais normas tributárias são parte do sistema tributário, não gerando prejuízos ao Erário, e quais são benefícios, os quais acarretam gastos tributários, submetendo-se a regime jurídico diferenciado.

Isso porque o Poder Executivo pode facilmente “mascarar” benefícios fiscais como normas tributárias comuns com a adoção de um critério subjetivo para a sua identificação, tal como o critério de finalístico de que estas devam ter caráter “compensatório” ou “incentivador”, ficando assim livre para decidir quais normas serão ou não incluídas no conceito.

---

<sup>414</sup> Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Obra citada (nota 400). p. 6.

Por esses motivos, tal como concluído anteriormente, entendemos que os critérios definidores de benefícios fiscais, no que se refere à elaboração do demonstrativo de gastos tributários, devem ser os estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Destarte, a exclusão de normas tributárias do demonstrativo de gastos tributários pela adoção de um critério diverso constitui ilícito orçamentário.

Assim, verifica-se, a título de exemplo<sup>415</sup>, que o Poder Executivo federal, no que se refere ao Imposto de Renda de Pessoas Físicas (IRPF), excluiu indevidamente da análise parlamentar a conta “deduções com dependentes” do demonstrativo de benefícios fiscais.

Sobre essa alteração, o “Estudo Tributário n. 12” explica que “o *Governo Federal não tem programas de estímulos a união conjugal (formal ou informal), a natalidade, a adoção de menores ou a adoção da responsabilidade econômica em relação aos pais biológicos, portanto, não sendo passíveis de serem substituídos por gastos diretos*”. Assim, conclui que “a dedução para dependentes do IRPF, apesar de possuir a mesma natureza jurídico-tributária das deduções para instrução e saúde, não se configura um gasto governamental indireto, ou seja, um gasto tributário”<sup>416</sup>.

Então, com justificativa no critério de comparação com a despesa direta, foi excluída do demonstrativo uma das maiores renúncias de receita da União federal, apesar de a Lei de Responsabilidade Fiscal não incluir esse critério no conceito de benefício fiscal<sup>417</sup>.

---

<sup>415</sup> Também a título de exemplo, vale ressaltar que, como notado pelo Tribunal de Contas da União, a Secretaria da Receita Federal também adotou, erroneamente, o entendimento de que os casos de alíquota zero não são benefícios tributários. Nesse sentido, no demonstrativo de benefícios tributários de 2005 não foi incluída a renúncia fiscal instituída pelo artigo 2º da Lei n. 10.996/2004 e pelos artigos 25 e 50 da Lei n. 10.833/2003. Cf. Acórdão n. 1.060/2005 – Plenário TCU.

<sup>416</sup> Segundo esse estudo, as contas “alienação de bens de pequeno valor” e “Rendimentos Isentos e não tributáveis – outros” também não atenderiam o critério finalístico. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Obra citada (nota 400). p. 7.

<sup>417</sup> Já no Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, houve em 2004 a exclusão da significativa conta “Lucros e dividendos recebidos de Pessoa Jurídica”, sendo portanto excluídas do conceito de gasto tributário a isenção do IRPJ na distribuição de lucros e dividendos e a dedução dos juros sobre o capital próprio das empresas da base de cálculo do imposto. Sobre essa exclusão, afirma o Estudo Técnico n. 5/2007 da Câmara dos Deputados que um argumento comumente utilizado para justificá-la é que tal medida evita a bitributação, uma vez que o lucro que deu origem à distribuição de dividendos já teria sido tributado quando do recolhimento do IRPJ. Entretanto, o próprio Parecer Técnico aponta a falha desse argumento, mostrando que o lucro apurado pela empresa e distribuído aos acionistas não corresponde necessariamente ao lucro real tributável. Entre os principais incentivos não computados como tal pela União Federal, cumpriria citar a isenção do IRPJ na distribuição de lucros e dividendos e a dedução dos juros sobre o capital próprio das empresas da base de cálculo do imposto. O elemento caracterizador desses benefícios é o tratamento tributário diferenciado concedido a uma determinada classe de contribuintes – os acionistas. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 4.

Portanto, em que pese a adoção ilegal pela Secretaria da Receita Federal de um critério finalístico, conclui-se que, com base no regime jurídico do gasto tributário contido na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal, o único critério válido e aplicável de identificação de benefícios fiscais e, com isso, de renúncias de receita é o critério jurídico-formal.

Tal critério determina que somente são benefícios fiscais as normas benéficas que determinam um tratamento discriminado de um grupo de contribuintes, constituindo, assim, um desvio à norma “padrão” de incidência tributária. Uma vez definido o único critério válido de identificação dos benefícios fiscais no direito brasileiro, pode-se partir para a análise da sua aplicação no caso concreto.

De modo a determinar com precisão como o critério jurídico-formal instituído pela lei complementar pode ser utilizado na identificação de benefícios fiscais, no próximo capítulo será empreendida a análise individual da aplicação desse critério em cada um dos institutos tradicionalmente utilizados para a concessão de benefícios fiscais.

### CAPÍTULO III

## ESPÉCIES DE BENEFÍCIOS FISCAIS E O GASTO TRIBUTÁRIO

Na análise dos aspectos teóricos e gerais do gasto tributário, concluiu-se que o âmbito de aplicação de tais normas é definido pelo conceito de “benefício fiscal”, uma vez que esse instituto determina quais normas devem ter o seu efeito financeiro submetido a um controle jurídico-orçamentário rigoroso.

Tal conceito, que não pode ser extraído do texto constitucional, aparece no § 1º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual estabelece que são “benefícios fiscais” todas as normas que determinem um tratamento tributário benéfico “diferenciado” ou “discriminado”. Assim, concluiu-se que a lei complementar utiliza o chamado critério jurídico-formal para a conceituação de benefícios fiscais, critério que determina que essas normas constituem variações ou “desvios” de uma norma geral de incidência do tributo que deve ser adotada como *benchmark*.

Assim, determinando o ordenamento jurídico em vigor o critério jurídico-formal para a identificação de benefícios fiscais, parte-se para a análise da aplicação concreta do conceito. Nesses termos, o presente estudo se propõe a analisar individualmente a natureza jurídica de cada espécie de normas tributárias benéficas tradicionais no direito brasileiro em face do conceito de “benefício fiscal” determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo a identificar diretrizes para a definição das normas que acarretam gastos tributários.

Naturalmente, não é possível no âmbito deste trabalho a análise de todas as modalidades possíveis ou já praticadas de benefícios fiscais, motivo pelo qual serão estudados somente os principais institutos, assim entendidos aqueles mais utilizados pelo legislador para a concessão de exonerações.

Nesse sentido, as primeiras análises do instituto do gasto tributário pela doutrina norte-americana já concluíram que as modalidades técnicas mais utilizadas para a concessão de benefícios fiscais e, com isso, gastos tributários são: (i) as isenções; (ii) as

reduções de base de cálculo<sup>418</sup>; (iii) as alíquotas reduzidas; (iv) os créditos de tributos<sup>419</sup>; e (v) os diferimentos<sup>420</sup>.

Já outra forma muito utilizada na concessão de benefícios, a qual não foi prevista à época da formulação da doutrina americana dos “*tax expenditures*” são os institutos da remissão e da anistia<sup>421</sup>. Ao lado de tais figuras, adicionou-se neste trabalho a análise da mera não instituição do tributo e das figuras relativas à devolução de tributos, bem como das desonerações veiculadas por normas nacionais, chamadas de “concessões tributárias estruturais”.

O exame de tais institutos em face do conceito de “benefício fiscal” será empreendido em duas partes. Primeiro, para cada modalidade de benefício fiscal será efetuada uma análise da sua natureza jurídica, já fartamente estudada pela doutrina nacional do direito tributário, de modo a se determinar as particularidades de seus efeitos sobre a regra de incidência do tributo. Em seguida, serão estudadas as particularidades de cada instituto em face do critério jurídico-formal, de modo a identificar em quais situações essas normas acarretam gastos tributários.

## 1 AS CONCESSÕES TRIBUTÁRIAS ESTRUTURAIS

No ordenamento jurídico brasileiro, a competência tributária é matéria constitucional, que regula todos os aspectos da incidência dos tributos. Além da instituição de competências e princípios, por vezes o texto constitucional veicula normas qualitativas de não incidência, chamadas imunidades, as quais naturalmente restringem a receita tributária dos Entes federativos.

Da mesma forma, a Constituição Federal determina em diversos casos que algumas matérias relativas aos tributos de competência dos Entes políticos serão reguladas por normas de abrangência nacional, o que se dá por leis complementares, resoluções do Senado federal e acordos internacionais. Tais atos por vezes veiculam normas que

---

<sup>418</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 97.

<sup>419</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 97.

<sup>420</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 101. No mesmo sentido, Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 6. Cf. BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Obra citada (nota 55). p. 3.

<sup>421</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 38). p. 311.



implicam redução de receitas por parte dos Entes subnacionais, tais como reduções de alíquotas e hipóteses de não incidência.

A tais concessões tributárias desonerativas impostas ao legislador na atribuição de suas competências, alheias portanto à sua vontade, chamamos de “concessões tributárias estruturais”, as quais devem ser analisadas em face do conceito jurídico de “benefício fiscal” e do instituto do gasto tributário.

## 1.1 Imunidades

As imunidades são, sem dúvida, uma das formas mais tradicionais de se excluir da incidência tributária determinadas pessoas e situações. Para a análise desse instituto em face do conceito de “benefício fiscal”, deve-se primeiro examinar sua natureza jurídica no ordenamento brasileiro.

### 1.1.1 Natureza jurídica

A natureza jurídica das imunidades já foi analisada pela quase totalidade dos estudiosos do direito tributário em nosso país, originando a diversidade de correntes de pensamento sobre o tema, bem como a profundidade desses estudos.

A doutrina nacional estudou o instituto da imunidade dos mais diversos ângulos do direito tributário e constitucional, já tendo sido enquadrados tais institutos como limitação constitucional ao poder de tributar<sup>422</sup>, ou até mesmo como princípio constitucional<sup>423</sup>.

Entretanto, as correntes de pensamento mais expressivas sobre a imunidade tributária partem do pressuposto de que o estudo de tais normas deve ser feito em face da regra de incidência tributária.

---

<sup>422</sup> ALIOMAR BALEEIRO afirma que “*toda imunidade é uma limitação constitucional ao Poder de Tributar, embora a recíproca não seja verdadeira*”. Cf. BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e Isenções Tributárias. *Revista de Direito Tributário*, n. 1, São Paulo: RT, 1977. p. 70. No mesmo sentido, a lição do autor ao afirmar que “*a imunidade é de ordem constitucional e dirige-se ao legislador tributário, impedindo-o de decretar tributos, geralmente impostos, nos casos expressos*”. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973. p. 518. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964. p. 262.

<sup>423</sup> Sobre essa questão, Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34, São Paulo: Dialética, 1998. p. 21-22.

Na doutrina nacional, AMÍLCAR FALCÃO foi quem primeiro defendeu o entendimento de que a imunidade é “*uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos no Estatuto Supremo*”<sup>424</sup>. Em sentido similar, encontra-se também a lição de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para quem “*a imunidade configura hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada*”<sup>425</sup>.

Para esses autores, a imunidade é parte do fenômeno geral da não incidência, o qual se diferencia dos demais pelo seu meio de veiculação, que é o texto constitucional<sup>426</sup>.

Por outro lado, partindo de pressuposto diverso<sup>427</sup>, a doutrina de SACHA CALMON NAVARRO COELHO entende que os dispositivos constitucionais imunizantes “entram” na composição da hipótese de incidência das normas de tributação, configurando-lhes o alcance e fixando-lhes os lindes. Tal efeito das imunidades, para o autor, é exatamente o mesmo do das isenções, com a diferença de que o primeiro instituto radica na Constituição, enquanto o segundo decorre de lei menor<sup>428</sup>.

Entretanto, verifica-se que a corrente nacional mais expressiva sobre o conteúdo jurídico da imunidade relaciona o instituto com a distribuição de competências tributárias. Essa é a posição de F. C. PONTES DE MIRANDA<sup>429</sup>, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES<sup>430</sup>, GERALDO ATALIBA<sup>431</sup>, GILBERTO DE ULHÔA

<sup>424</sup> Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e Isenção Tributária – Instituição de Assistência Social. *Revista de Direito Administrativo*, n 66, São Paulo: RT, 1961. p. 370. No mesmo sentido, Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1971. p. 117.

<sup>425</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 183.

<sup>426</sup> Entre os principais apoiadores da expressão “não incidência” na definição das imunidades se encontra ALCIDES JORGE COSTA, o qual apoia a definição de imunidade como sendo “*uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional*”. Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 115.

<sup>427</sup> Desse modo, esse entendimento resta coerente com a interpretação do autor sobre o instituto das isenções. Cf. Capítulo III, item 3.1.

<sup>428</sup> Assim, o autor apresenta a seguinte fórmula para designar a norma de incidência tributária: Fatos Tributáveis – (Fatos imunes + fatos isentos) = Hipótese de incidência. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 205-206.

<sup>429</sup> Na doutrina de F. C. PONTES DE MIRANDA, “*a regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira do corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie*”. Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. São Paulo: Max Limonad, 1953. v. I, p. 156. No mesmo sentido, Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Questões Forenses*. Obra citada (nota 357). p. 364.

<sup>430</sup> Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões*. São Paulo: Max Limonad, 1964. p. 114.

<sup>431</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: RT, 1964. p. 231.

CANTO<sup>432</sup>, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>433</sup>, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA<sup>434</sup>, MISABEL ABREU MACHADO DERZI<sup>435</sup>, LUCIANO DA SILVA AMARO<sup>436</sup>, entre muitos outros.

Tal corrente doutrinária tem como pressuposto comum o entendimento de que a imunidade atuaria no plano da outorga constitucional de competências para a instituição de tributos, retirando a possibilidade de instituição de tributos pelos Entes federativos sobre determinados fatos<sup>437</sup>.

Trata-se, portanto, nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, de normas que prescrevem o modo de criar novas regras<sup>438</sup>, sendo as imunidades “*a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*”<sup>439</sup>.

Nesse sentido, para a corrente mais aceita atualmente a imunidade possui natureza de supressão de competência, uma vez que, em tais casos, efetivamente o Poder de tributar não é concedido ao Ente político na repartição das competências tributárias<sup>440</sup>.

---

<sup>432</sup> Cf. ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. III, p. 190.

<sup>433</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 116.

<sup>434</sup> Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 126-127.

<sup>435</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Comentários. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 116.

<sup>436</sup> Segundo o autor, “*a imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição de competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência*”. Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 281. Assim, para o autor, a imunidade é “*a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo*”. Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. Obra citada (nota 436). p. 145.

<sup>437</sup> Nesse sentido, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA mostra que “*o legislador não pode criar o imposto. Não tem competência para fazê-lo. A constituição, ao dispor sobre os tributos e distribuir as competências entre os entes federativos, entendeu de não admitir a instituição de impostos sobre certos fatos*”. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 126-127.

<sup>438</sup> Portanto, “*normas que disciplinam outras normas*”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidades Tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, n. 27-28-29, São Paulo: RT, 1984. p. 100.

<sup>439</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Obra citada (nota 433). p. 116.

<sup>440</sup> Vale ressaltar também a imprecisão da designação de imunidade como “*exclusão*” ou “*supressão*” da competência tributária, transmissora da falsa ideia de que esta existia e foi posteriormente afastada. Cabe, portanto, lembrar o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa, como no fenômeno da isenção tributária. Nesse sentido, para REGINA HELENA COSTA “*a imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à*

Uma vez determinada a natureza jurídica das imunidades, pode-se analisar seus efeitos em relação ao conceito de “benefício fiscal”.

### 1.1.2 Imunidades e gastos tributários

Conforme ensina FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, as constituições podem proibir, autorizar e regular o regime jurídico dos benefícios fiscais. O que não podem fazer, entretanto, é instituí-los<sup>441</sup>.

Realmente, considerando que o texto constitucional determina tão somente a competência para a instituição de tributos, os quais serão estabelecidos por lei ordinária, as previsões constitucionais de exclusão expressa do campo de incidência de um tributo não caracterizam uma redução discriminada de receitas, mas somente a delimitação das competências impositivas, como preconiza a doutrina nacional majoritária sobre o instituto da imunidade.

A diferença fica clara na medida em que o conceito de “benefício fiscal” determina que tais normas agem sobre a regra de incidência tributária, logo, no mesmo plano normativo dela, criando tratamentos tributários específicos para determinados fatos geradores (“desvios”).

Essa definição não pode incluir normas que, longe de atuarem diretamente sobre a norma de incidência, atuam em momento anterior determinando, em plano superior, restrições para a imposição tributária dos Entes políticos. Nesse sentido, não havendo poder de tributar, também logicamente não haverá poder de renunciar<sup>442</sup>.

Assim, GUILHERME W. O. MARTINS conclui que as normas constitucionais que, atuando em momento prévio ao legislativo, estabelecem a redução do âmbito de incidência de um determinado tributo constituem verdadeiras “concessões tributárias estruturais”<sup>443</sup>,

---

*tributação*”. Cf. COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 43-52.

<sup>441</sup> Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero*. Obra citada (nota 5). p. 447.

<sup>442</sup> Nesse sentido, interessante o estudo de HUMBERTO ÁVILA sobre os benefícios relativos à Zona Franca de Manaus. Cf. ÁVILA, Humberto. ICMS. Tratamento Diferenciado para Produtos Oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao Crédito por Ausência de Convênio Interestadual. Alíquotas e Créditos Diferenciados para Mercadorias Produzidas no Estado de São Paulo. Exame de Constitucionalidade das Restrições. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 144, São Paulo: Dialética, 2007. p. 69.

<sup>443</sup> Para o autor, “na realidade, as concessões tributárias estruturais não corporizam verdadeira despesa fiscal, porque não encerram a redução do conteúdo subjetivo e objetivo do fato normativamente estabelecido, já que resultam do exercício do poder constituinte, prévio a qualquer quadro legislativo”.

as quais não podem ser classificadas como benefícios fiscais e, portanto, não geram gastos tributários.

Embora o autor português tenha utilizado a expressão apenas para as normas de imunidade, seu raciocínio pode ser estendido para todas as normas que, atuando em plano distinto da norma de incidência, excluem ou reduzem a tributação sobre determinados fatos. Afinal, sendo o próprio campo de incidência tributária limitado por tais regras, norma de incidência tributária de referência (*benchmark*), seja ela qual for, não atingirá tais fatos<sup>444</sup>. Então, longe de representar “desvios” à norma impositiva de referência, tais exclusões são parte intrínseca dela.

No direito brasileiro, essa conclusão é reforçada quando se analisa o efeito prático do regime jurídico do gasto tributário sobre as concessões estruturais.

Como visto, o primeiro tipo de controle aplicável aos gastos tributários é a demonstração da estimativa desses valores em demonstrativo anexo à proposta de lei orçamentária, de modo a tornar possível sua comparação com as despesas diretas.

Tal controle não surtiria o efeito objetivado com os benefícios decorrentes de concessões tributárias estruturais porque, mesmo que seus efeitos sejam mensurados e informados na proposta orçamentária, ainda assim não seria possível o debate político sobre a sua intercambialidade com as despesas diretas, na medida em que não cabe ao Ente político efetuar tal substituição.

Por outro lado, o segundo tipo de controle relativo aos gastos tributários se refere ao veículo de introdução de tais benefícios, o qual deve conter a previsão da receita renunciada e determinar a contrapartida dos recursos. Esse controle é impossível de ser implementado no que se refere às concessões estruturais, pois estas não são veiculadas por normas do Ente tributante, e por isso não podem ser acompanhadas de medidas compensatórias.

Assim, conclui-se que o regime jurídico do gasto tributário não é aplicável às chamadas concessões tributárias estruturais, na medida em que as mesmas não se enquadram no conceito legal de benefício fiscal.

---

Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 27.

<sup>444</sup> Na expressão de AURÉLIO PITANGA SEIXAS, definir o fato gerador, reduzir ou aumentar os seus efeitos, nada mais consiste do que exercer a competência tributária dentro dos parâmetros consentidos pela Constituição e lei complementar. Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. Obra citada (nota 27). p. 61. Nesse sentido, entende-se problemática a instituição de imunidades por meio das constituições dos Estados. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 235.

Portanto, no caso em análise, verifica-se que a regra de imunidade, sendo uma concessão tributária estrutural, constitui um elemento estruturador da incidência de determinado tributo, estabelecendo, em momento anterior, como o legislador ordinário poderá construir a regra de incidência. Por esse motivo, tais normas não se enquadram no conceito de “benefício fiscal”, bem como não acarretam o aparecimento de gastos tributários<sup>445</sup>.

## 1.2 Desonerações veiculadas por lei complementar

Como visto, adotando o nosso país o sistema político federativo do tipo cooperativo<sup>446</sup>, o seu ordenamento jurídico determina, em matérias não reguladas pela Constituição, a competência de instituição de normas gerais, válidas para todos os entes federativos, veiculadas por lei complementar.

Esse é o caso das normas sobre as situações de conflitos entre os membros da Federação, a regulação dos limites constitucionais ao poder de tributar e as “normas gerais de direito tributário”, relativas à definição de tributos e suas espécies, obrigação e lançamento tributários<sup>447</sup>.

No que se refere aos impostos de competência dos entes subnacionais, em vista da necessidade de uniformidade de parâmetros mínimos de incidência em todo o território nacional, o exercício da competência impositiva está subordinado aos limites impostos pela lei complementar<sup>448</sup>.

---

<sup>445</sup> Ressalte-se que até 1997 a Secretaria da Receita Federal fazia constar em seu relatório de gastos tributários diversos casos de imunidades tributárias, os quais foram explicitados pelo Processo TC n. 022.902/94-5. Acórdão n. 674/1998 – Plenário TCU, levando ao refinamento do conceito aplicado de benefício fiscal. Atualmente, a Secretaria da Receita Federal adota expressamente o entendimento de que as imunidades não geram gastos tributários, como demonstrado no Estudo Tributário n. 12, ressaltando os casos das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Obra citada (nota 400). p. 8.

<sup>446</sup> Cf. Capítulo II, item 3.1.

<sup>447</sup> Artigo 146, I, II e III, da Constituição Federal. Da mesma forma, a regulação do regime simplificado para as microempresas e empresas de pequeno porte, o qual pode ser objeto de um regime único nacional (artigo 146, III, “d”, e parágrafo único). Também cabe à lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (artigo 146-A da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional n. 42/2003), bem como regular a imposição dos impostos de competência residual da União (artigo 154, I) e dos empréstimos compulsórios (artigo 148).

<sup>448</sup> Na lição de HUMBERTO ÁVILA, uma das formas de garantir a uniformidade entre os entes federativos na relação que mantêm entre si é a reserva para a lei complementar da função de coordenar o exercício de determinadas competências, como ocorre com o ISS e o ICMS. Cf. ÁVILA, Humberto. *ICMS. Tratamento Diferenciado para Produtos Oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao Crédito*

Este é o caso do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD), que nos termos do artigo 155, § 1º, III, terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar<sup>449</sup>. Também o ICMS, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, tem grande parte de seus aspectos essenciais regulamentada por lei complementar<sup>450</sup>. Já o ISS terá as suas alíquotas máximas e mínimas, bem como a exclusão dos serviços prestados ao exterior, reguladas por lei complementar<sup>451</sup>.

Sobre esse fenômeno, HUMBERTO ÁVILA afirma que “o ideal federativo consiste, precisamente, no equilíbrio entre o todo e as partes que o compõem, isto é, na harmonia entre dois princípios: os princípios da autonomia e da uniformidade federativas”<sup>452</sup>. Dessa forma, é necessário um instrumento legislativo que limite a autonomia dos entes federados em favor da uniformidade federativa e do interesse nacional, o que é feito em nosso país principalmente pela lei complementar<sup>453</sup>.

Nesses termos, uma vez regulando a lei complementar aspectos de incidência dos tributos, abre-se a possibilidade de tais leis veicularem normas que determinem a exclusão de fatos da incidência tributária. Este seria o caso hipotético de uma lei complementar que reduzisse o âmbito de incidência do ICMS pela definição de contribuinte ou das hipóteses de não incidência do imposto, bem como da hipotética promulgação de norma complementar que determinasse a exclusão de um determinado serviço da incidência do ISS.

por Ausência de Convênio Interestadual. Alíquotas e Créditos Diferenciados para Mercadorias Produzidas no Estado de São Paulo. Exame de Constitucionalidade das Restrições. Obra citada (nota 442). p. 66.

<sup>449</sup> Esta lei complementar, entretanto, até hoje não foi promulgada.

<sup>450</sup> O que é feito atualmente pela Lei Complementar n. 87/1996 e alterações.

<sup>451</sup> Artigo 156, § 3º, I e II, da Constituição Federal, regulado atualmente pela Lei Complementar n. 116/2003.

<sup>452</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. ICMS. *Tratamento Diferenciado para Produtos Oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao Crédito por Ausência de Convênio Interestadual. Alíquotas e Créditos Diferenciados para Mercadorias Produzidas no Estado de São Paulo. Exame de Constitucionalidade das Restrições*. Obra citada (nota 442). p. 66.

<sup>453</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. ICMS. *Tratamento Diferenciado para Produtos Oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao Crédito por Ausência de Convênio Interestadual. Alíquotas e Créditos Diferenciados para Mercadorias Produzidas no Estado de São Paulo. Exame de Constitucionalidade das Restrições*. Obra citada (nota 442). p. 66. Sendo a finalidade precípua da lei complementar a busca da uniformidade entre os entes federados, é pressuposto de sua aplicação a igualdade entre estes. No mesmo sentido a lição de MARCUS PLEYER, citada pelo autor, ao afirmar que, “se não deduz da Constituição nenhuma valoração federativa específica e conclusiva, incide unicamente a norma federativa geral da igualdade. De acordo com ela, a Constituição apenas fixa condições gerais, dentro das quais permanece para os destinatários uma margem de configuração”. Cf. PLEYER, Marcus. *Föderative Gleichheit*. Berlim: Duncker und Humboldt, 2005. p. 337. Nesse sentido, o texto constitucional decide quais as matérias carecedoras de unificação (“*Vereinlichungsbedürftig*”) e quais as que exigem uma regra não uniforme (“*eine nicht gleichförmige Regelung*”). Cf. BOYSEN, Sigrid. *Gleichheit im Bundesstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005. p. 312.

Em vista da competência no ordenamento jurídico para a instituição de tais normas desonerativas, deve-se questionar se essas normas são ou não passíveis de enquadramento no conceito de “benefício fiscal”, acarretando assim o aparecimento de renúncias de receita.

Sobre a questão, deve-se questionar qual o próprio papel da lei complementar no sistema tributário brasileiro. Afinal, tais normas têm como objetivo somente a delimitação de determinados institutos, definindo conceitos e delineando de modo preciso a hipótese de incidência dos tributos descrita no texto constitucional. Nesse sentido, as normas veiculadas por leis complementares expressam tão somente normas estruturais da incidência tributária, completando os mandamentos constitucionais nas hipóteses expressamente autorizadas.

Destarte, delimitando as leis complementares o próprio âmbito de incidência tributária constitucionalmente instituído, as exclusões efetuadas não podem ser consideradas “benefícios fiscais”<sup>454</sup>, pois, longe de constituírem um “desvio” à norma geral de incidência tributária, são em realidade parte indissociável desta<sup>455</sup>, motivo pelo qual não acarretam gastos tributários.

Destarte, verifica-se que tais normas são verdadeiras “concessões tributárias estruturais”, na medida em que atuam em plano distinto do da regra de imposição tributária, a qual já nasce limitada por elas, como ocorre com as normas de imunidade<sup>456</sup>.

---

<sup>454</sup> A título de exemplo, no que se refere às normas gerais de incidência, verifica-se que a Lei Complementar n. 123/2006 instituiu o regime simplificado único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para as microempresas e empresas de pequeno porte – Simples Nacional. Assim, os eventuais benefícios decorrentes da instituição desse regime, pelo fato de serem veiculados por lei complementar, não são benefícios fiscais no sentido estrito do termo. No mesmo sentido, Cf. DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Fellipe Cianca. *Incentivos Fiscais no STJ*. Obra citada (nota 6). p. 292. Entretanto, cumpre ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça expressa o entendimento de que o Simples é um benefício fiscal. Cf. REsp n. 825.012/MG, rel. Ministro Castro Meira, 2ª Turma, 16.05.2006, DJ 26.05.2006, p. 250.

<sup>455</sup> Verifica-se, portanto, uma inconsistência lógica no entendimento expresso no Estudo Técnico n. 5/2007 da Câmara dos Deputados ao afirmar que o Congresso Nacional veicula benefícios fiscais de tributos de competência dos estados e municípios por meio de lei complementar. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 14.

<sup>456</sup> Esta é a conclusão de AURÉLIO PITANGA SEIXAS é de que “a redução ou limitação da competência tributária dos Estados e Municípios por uma lei complementar é um fenômeno que tem mais semelhança com a imunidade do que com a isenção. Isto porque, neste caso, a regra matriz tributária é restringida por uma norma jurídica de mesma hierarquia, e emitida pelo próprio titular da competência tributária, configurando uma autolimitação”. Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. Obra citada (nota 27). p. 53. Vale ressaltar que as normas veiculadas por lei complementar e as de imunidade são substancialmente distintas, na medida em que as normas complementares podem apenas definir os conceitos relativos à incidência tributária nos limites do permitido pelo texto constitucional, sob pena de serem evadidas de inconstitucionalidade.



### 1.3 Desonerações veiculadas por resolução do Senado federal

Seguindo o mesmo raciocínio aplicado às imunidades e às normas instituídas por lei complementar, deve-se analisar as desonerações veiculadas por resolução do Senado federal.

Para regular a relação entre os Entes federativos, em diversos momentos a Constituição Federal remete ao Senado federal, no papel de “casa federativa”, a competência para regular por resolução questões relativas aos tributos de competência estadual.

Esse é o caso de limites máximos e mínimos para alíquotas de impostos estaduais, como previsto no artigo 155, § 1º, IV, da Constituição, ao determinar que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) “*terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal*”, e no artigo 155, § 6º, I, ao determinar que o ITCMD “*terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal*”. Também o artigo 155, § 2º, V, “a” e “b” determina que é facultado ao Senado federal dispor sobre as alíquotas mínimas e máximas do ICMS.

Da mesma forma, o texto constitucional também determina a competência do Senado federal para a instituição de alíquotas interestaduais do ICMS em seu artigo 155, § 2º, IV, ao estabelecer que “*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*”<sup>457</sup>.

Assim, verifica-se na ordem constitucional brasileira, em princípio, a possibilidade de normas impostas por resoluções do Senado federal determinarem a redução de receitas tributárias dos Entes federados, motivo pelo qual se pode examinar tais normas em face do conceito de “benefício fiscal”.

Isso porque, em tese, seria possível que o Senado federal determinasse alíquotas máximas menores para determinados fatos geradores, criando reduções discriminadas de tributo, as quais devem ser analisadas em face do regime jurídico das renúncias de receita<sup>458</sup>.

---

<sup>457</sup> Vale ressaltar que tais alíquotas interestaduais devem sempre ser menores que as alíquotas internas, de acordo com o disposto no artigo 155, § 2º, VI, da Carta Maior.

<sup>458</sup> Naturalmente, pode-se entender que o Senado Federal não possui competência para o estabelecimento de limites máximos de alíquotas para determinados fatos geradores, mas tão somente para a totalidade dos casos. Exceção seria apenas a determinação de alíquotas menores de ICMS para operações interestaduais

Sobre tal questão, no mesmo raciocínio aplicado para as imunidades e desonerações veiculadas por lei complementar, pode-se concluir que a determinação de alíquotas por resolução do Senado federal também constitui “concessões tributárias estruturais”, as quais, atuando em plano distinto, prévio ao da norma impositiva, não se enquadram no conceito de “benefícios fiscais”, e por isso não acarretam renúncias de receita.

#### **1.4 Desonerações veiculadas por acordos internacionais**

Uma forma possível de veiculação de benefícios fiscais é a assinatura de acordos internacionais. Tais veículos normativos têm sido utilizados tradicionalmente como veiculadores de normas tributárias no período pós-guerra, sendo os maiores exemplos os tratados de comércio, o GATT, o Tratado de Roma e o Mercosul.

Esses acordos, baseados em concessões bilaterais ou multilaterais, veiculam normas tributárias desonerativas, especialmente no que se refere a tributos sobre a renda e aduaneiros, sendo perfeitamente possível que veiculem normas tributárias que provoquem reduções discriminadas de tributação para determinados fatos geradores. Essas normas, tal como estabelecido pelo critério jurídico-formal, encaixam-se no conceito de “benefício fiscal”, motivo pelo qual se aplicaria sobre elas o regime jurídico das renúncias de receita.

Sobre a questão, como visto, cumpre analisar se essas normas atuam no mesmo plano que a norma de imposição tributária ou, ao contrário, encontram-se em plano prévio, caracterizando-se como “concessões tributárias estruturais”.

Analisando a natureza jurídica dos acordos internacionais em matéria tributária, verifica-se primeiro que eles retiram a sua validade da “regra de autolimitação” do Estado contratante, ou seja, da submissão voluntária deste às disposições do acordo<sup>459</sup>. Tal submissão voluntária é, em nosso país, competência privativa do Presidente da República,

---

com estados com menor desenvolvimento econômico. Entretanto, deve-se ressaltar que alíquotas interestaduais reduzidas não geram uma redução da tributação, somente a distribuição dos valores arrecadados entre o Estado de origem e o de destino.

<sup>459</sup> Cf. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria Geral da Soberania. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, n. 63/64, Belo Horizonte: UFMG, 1986. p. 12-15. Assim, a limitação ao poder de tributar imposta pelo Tratado não é entendida como uma afronta à soberania do Estado, uma vez que este se submete às disposições do acordo voluntariamente, preservando-se soberano. Ressalte-se que neste trabalho não será abordada a clássica discussão entre as teorias “monista” e “dualista”. Cf. TRIEPEL, Karl Heinrich. As Relações entre o Direito Interno e o Direito Internacional. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, n. 87, n. 6, Belo Horizonte, 1996. p. 7-64.

o qual possui o poder de celebrar tratados, convenções e atos internacionais, *ad referendum* do Congresso Nacional, o qual pode aprovar tais atos por decreto legislativo<sup>460</sup>.

Uma vez sancionados, os acordos internacionais em matéria tributária possuem prevalência sobre a legislação interna, visto que o artigo 98 do Código Tributário Nacional determina que estes “*revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha*”<sup>461</sup>.

Em vista de tal dispositivo, pode-se concluir que os tratados internacionais em matéria tributária atuam em plano distinto do da legislação ordinária, na medida em que devem ser observados pelo legislador ordinário no estabelecimento das normas de incidência tributária, tal como ocorre nas imunidades e nas normas veiculadas por lei complementar, motivo pelo qual podem ser considerados concessões tributárias estruturais.

Tal constatação se torna ainda mais evidente nos acordos internacionais em matéria tributária que veiculam benefícios fiscais e outras normas que resultam em uma redução da arrecadação tributária para tributos estaduais e municipais<sup>462</sup>. Neste caso, verifica-se uma redução de receitas para Entes políticos que, *a priori*, não participaram da promulgação da norma veiculadora de tais renúncias<sup>463</sup>, o que mostra claramente a diferença do plano de autuação dos tratados e das normas de incidência tributária.

---

<sup>460</sup> Artigos 49, I, e 84, VIII, da Constituição Federal. Verifica-se, portanto, que o direito constitucional brasileiro firma a competência exclusiva do Congresso Nacional para decidir sobre a validade (não sobre a existência) do tratado ou convenção internacional, ligando em definitivo o País pela troca de ratificação entre as partes contratantes. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 242.

<sup>461</sup> Sobre a questão, a lição de LUÍS EDUARDO SCHOUERI e HELENO TAVEIRA TORRES de que o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional faz prevalecer o tratado sobre a lei interna, dado seu fundamento de validade no artigo 146, III, da Constituição Federal. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 168. Cf. TORRES, Heleno Taveira. Capital Estrangeiro e Princípio da Não-discriminação Tributária no Direito Interno e nas Convenções Internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 87, São Paulo: Dialética, 2002. p. 53. Em sentido diverso, ROQUE ANTONIO CARRAZZA defende ser o artigo 98 do CTN inconstitucional, uma vez que a fonte primária para o direito tributário não é o tratado, mas o decreto legislativo. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 208.

<sup>462</sup> Tal como ocorre nas cláusulas de não discriminação contidas no GATT e no Tratado de Assunção. Cf. HENRIQUES, Elcio Fiori. *A Não Discriminação Tributária e o PIS-importação e a COFINS-importação*. Santos: Comunnicar, 2007. p. 87. Cf. HENRIQUES, Elcio Fiori. *A Não Discriminação Tributária no Mercosul e o PIS-importação e a COFINS-importação*. *Revista de Direito Internacional Tributário*, n. 5, ano 2, São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 27. Sobre a aplicabilidade desses acordos nos tributos estaduais e municipais, Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Harmonização Tributária no Mercosul*. *Revista Direito Mackenzie*, n. 2, ano 1, São Paulo: Mackenzie, 2003. p. 177. No mesmo sentido, Cf. PEREIRA, Ana Cristina Paulo. *Direito Institucional e Material no Mercosul*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2005. p. 176.

<sup>463</sup> Sobre essa questão, há quem entenda que o presidente da República simplesmente não possui competência para assinar acordos internacionais dos quais decorram efeitos sobre os tributos de competência estadual e municipal. Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários*. Obra citada (nota 435). p. 643. Entretanto, quem utiliza essa argumentação, conforme explica ALBERTO XAVIER, não

Assim, considerando que tais normas atuam em plano superior ao do legislador ordinário, conclui-se que as reduções de receita tributária decorrentes de normas contidas em acordos internacionais em matéria tributária não podem ser consideradas renúncias de receita<sup>464</sup>, sendo, em essência, concessões tributárias estruturais.

Analizadas as concessões estruturais existentes no ordenamento jurídico brasileiro, deve-se agora partir para o exame das normas tributárias que, exaradas pelo legislador ordinário, atuam no mesmo plano que as normas de incidência, motivo pelo qual podem gerar reduções discriminadas de receita e, com isso, acarretar o aparecimento de gastos tributários.

## 2 A NÃO INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO

Antes de analisar as normas jurídicas que determinam um tratamento tributário favorecido, cumpre examinar a situação em que o Ente político simplesmente se omite no que se refere à instituição legislativa de um tributo.

Sem dúvida, o Brasil é pródigo em exemplos desse fenômeno. É o caso do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)<sup>465</sup>, até o presente momento não instituído pela União federal. Da mesma forma, não são raros os municípios que deixam de instituir o ISS ou o IPTU.

Há quem entenda que essa omissão não é permitida pelo ordenamento jurídico brasileiro. Esse é o caso de MARCOS A. V. CATÃO<sup>466</sup> e SACHA CALMON NAVARRO

percebe a dupla qualidade de que a União se reveste neste contexto. Por um lado, temos a União como pessoa jurídica de direito público interno, enquanto por outro temos a pessoa jurídica de direito internacional público, representando a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos estados, municípios e Distrito Federal nos termos do artigo 1º da Constituição Federal. Portanto, quando o presidente da República mantém relações com os Estados estrangeiros, não está restrito pelo artigo 150, II, uma vez que representa todos os elementos que compõem a República Federativa do Brasil. Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 151-153. No mesmo sentido a posição de LUÍS EDUARDO SCHOUERI e de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, bem como do Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional n. 836/1993. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Harmonização Tributária no Mercosul*. Obra citada (nota 462). p. 177. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 292.

<sup>464</sup> No direito comparado, encontra-se no ordenamento da Federação helvética previsão expressa de que regras específicas que derivam de obrigações internacionais não acarretam o aparecimento de renúncias de receita. Cf. EIDNÖSSISCHE FINANZKONTROLLE. *Tax Expenditures of the Swiss Confederation*. Obra citada (nota 106). p. 7.

<sup>465</sup> De competência da União Federal nos termos do artigo 153, VII, da Constituição Federal.

<sup>466</sup> Para o autor, o Ente Político “quando deixa de exercer a competência que lhe foi cometida, quer nos parecer que está descumprindo um dever constitucional indisponível que lhe foi atribuído”. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 102.

COELHO<sup>467</sup>, sendo que para esse último a não instituição do tributo deve ser afastada por ação direta de inconstitucionalidade por omissão.

Em sentido contrário, entretanto, encontra-se o entendimento de que a opção de não instituir determinado tributo de sua competência decorre diretamente da autonomia financeira de um Ente político. Assim, as competências constitucionais para o estabelecimento de um tributo não determinam a obrigatoriedade de sua instituição, a qual será sempre facultativa.

Nesse sentido, mediante a análise dos aspectos constitucionais da distribuição de competências tributárias, ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>468</sup>, apoiado por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>469</sup>, conclui que uma das características da competência tributária é a facultatividade de seu exercício.

No mesmo sentido, mas pela análise da autonomia financeira dos Entes federativos, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA<sup>470</sup> e KIYOSHI HARADA<sup>471</sup> expressam o entendimento de que a não instituição de um tributo é uma opção possível de política fiscal do Ente político, a qual é assegurada constitucionalmente.

Esse entendimento é correto. A atribuição de competências tributárias pela Constituição Federal não traz em si a compulsoriedade, mas sim a facultatividade de seu exercício. Tal conclusão é reforçada pela liberdade legislativa de cada Ente político, não sendo possível exigir do Poder Legislativo a aprovação da norma de incidência tributária.

---

<sup>467</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 472-473.

<sup>468</sup> Nas palavras do autor: “As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez constitucional, são livres para delas se utilizarem ou não. Noutro falar, na medida em que o exercício da competência tributária não está submetido a prazo, a pessoa política pode criar o tributo quando lhe aprouver”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Obra citada (nota 461). p. 593.

<sup>469</sup> Segundo o autor, somente a instituição do ICMS é obrigatória, uma vez que “não há setor do quadro positivo desse tributo que não experimente forte e decidida influência de preceitos do sistema nacional. Sua própria instituição não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal: é procedimento regulado com o modal ‘O’ (obrigatório), ao contrário do que sucede com as demais figuras de tributos”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. ICMS – Incentivos – Conflitos entre Estados – Interpretação. *Revista de Direito Tributário*, n. 66, São Paulo: RT, 1994. p. 98. No mesmo sentido, Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Obra citada (nota 433). p. 220.

<sup>470</sup> O autor ensina que, “por razões políticas, até importantes, o governante é levado a abrir mão de parte de sua arrecadação para estimular outras políticas”. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 109-110.

<sup>471</sup> O autor defende que “o exercício da competência tributária, entretanto, não é compulsório. A entidade política contemplada pode instituir ou não o tributo, segundo a política fiscal que houver por bem adotar. A União, até hoje, não instituiu o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF) preferindo criar outro não autorizado pela Carta Política, valendo-se de emenda constitucional, como é o caso do imposto provisório sobre a movimentação financeira. A compulsoriedade diz respeito à fiscalização e à arrecadação de tributos, legal e constitucionalmente instituídos”. Cf. HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade Fiscal*. Obra citada (nota 314). p. 50-51.

Uma vez concluído pela possibilidade da opção de um Ente político de não instituir determinado tributo, cumpre analisar a não instituição de um tributo em face do regime jurídico do gasto tributário.

Como visto, o critério jurídico-formal para a determinação do conceito de “benefício fiscal” impõe a verificação de um “desvio” da norma de incidência padrão (*benchmark*). Tal critério, entretanto, não pode ser aplicado no caso em análise, uma vez que, não sendo instituído um tributo, sequer existe norma de incidência para ser tomada como referência.

Ademais, ainda que fosse encontrada uma norma de referência não restaria cumprido o requisito de discriminação, pois todos os contribuintes não estão sujeitos ao pagamento do tributo, motivo pelo qual não é possível a aplicação do regime jurídico do gasto tributário para esses casos. Destarte, conclui-se que a não instituição de determinado tributo não gera gastos tributários, e por isso não se submete ao regime jurídico aplicável a este instituto.

Entretanto, decorrendo claramente da não instituição de tributos efeitos danosos ao Erário público, sendo incompatível com a gestão fiscal responsável, a própria Lei de Responsabilidade Fiscal determinou tratamento distinto para esse tipo de situação em seu artigo 11, *in verbis*:

*“Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.”*

Verifica-se, portanto, a existência de dispositivo legal<sup>472</sup> no ordenamento jurídico brasileiro que determina ser essencial à “responsabilidade na gestão fiscal” a instituição, previsão e arrecadação da totalidade dos tributos de sua competência<sup>473</sup>. Nesse sentido, em

---

<sup>472</sup> Há quem entenda que tal mandamento incorpora regra da doutrina administrativista. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 86. Em mesmo sentido, Cf. MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101, de 4/5/2000*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 340.

<sup>473</sup> Cf. 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 – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 247. Vale ressaltar que esse dispositivo se relaciona tão somente à renúncia de natureza tributária, não interferindo na concessão de benefícios ligados às receitas não tributárias, por exemplo, a isenção de tarifas de transporte coletivo de passageiros. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito*

consonância com o concluído anteriormente, o dispositivo não determina ser obrigatório o cumprimento de seus mandamentos, mas apenas que eles são essenciais ao conceito de “responsabilidade na gestão fiscal”.

Da leitura do *caput* do artigo verifica-se a existência de três mandamentos distintos.

O primeiro mandamento se relaciona à necessidade de “instituir” todos os tributos de sua competência. Tal mandamento pode ser interpretado como a exigência de o membro da federação promulgar a lei que define os elementos suficientes para a definição da regra matriz de incidência tributária<sup>474</sup>.

Já o segundo mandamento determina a “previsão” de todos os tributos, a qual é condição necessária para a aprovação do projeto de lei orçamentária<sup>475</sup>, onde deve constar a previsão de todas as receitas<sup>476</sup>.

Por sua vez, o terceiro mandamento institui a necessidade da “efetiva arrecadação” de todos os tributos. Nesse sentido, o dispositivo determina que o Ente político disponha de uma estrutura adequada para viabilizar a administração da arrecadação tributária<sup>477</sup>. Ademais, o termo “efetiva” leva à necessidade de um aparelhamento de controle e de fiscalização do pagamento dos tributos, de modo a se combater a sonegação<sup>478</sup>.

A sanção pelo descumprimento dessa norma é instituída pelo parágrafo único do artigo 11, que determina a vedação das transferências voluntárias para o Ente. Como não podia deixar de ser, o dispositivo estabelece a suspensão tão somente das transferências voluntárias, as quais não se confundem com as obrigatórias, decorrentes de previsão constitucional<sup>479</sup>.

*Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 249. No mesmo sentido, Cf. HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade Fiscal*. Obra citada (nota 314). p. 49.

<sup>474</sup> Instituir tributos significa faculdade que a entidade política tem de criar os tributos com que foi contemplada pela Constituição, inserindo em sua legislação interna, mediante lei, as condições gerais para identificação do respectivo fato gerador, formas de lançamento, arrecadação e recolhimento. Cf. HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade Fiscal*. Obra citada (nota 314). p. 50.

<sup>475</sup> O artigo 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal determina os requisitos obrigatórios para a previsão de receitas.

<sup>476</sup> Cf. HARADA, Kiyoshi. *Incentivos Fiscais em face da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Obra citada (nota 473). p. 249.

<sup>477</sup> Tal mandamento é, em realidade, supérfluo, na medida em que, uma vez instituído um tributo, é dever do Estado proceder à sua efetiva arrecadação, sob pena de responsabilidade funcional do agente administrativo fiscal.

<sup>478</sup> Para KIYOSHI HARADA, tal mandamento determina “a eficiência do aparelhamento administrativo do Estado, para realização concreta das receitas tributárias previstas. Pressupõe a constituição do crédito tributário pela atividade do lançamento, que é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente administrativo fiscal”. Cf. HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade Fiscal*. Obra citada (nota 314). p. 51.

<sup>479</sup> Na lição de REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, não há como confundir a transferência voluntária com a obrigatória, decorrente de previsão constitucional. A voluntária decorre de repasse de recursos entre níveis de governo, sem que haja imposição constitucional ou legal. Ocorre quando o governo do Estado

Interessante notar que, embora os mandamentos do *caput* deste artigo se refiram a *tributos*, o parágrafo único impõe sanção institucional apenas para o Ente que descuidar da instituição, previsão e arrecadação de *impostos*. Dessa forma, para o descumprimento do *caput* do dispositivo pela não instituição de outras espécies tributárias, como as taxas e as contribuições de melhoria, não existe sanção aplicável<sup>480</sup>.

Ademais, ao estabelecer essa sanção, o legislador complementar restringiu o mandamento aos entes subnacionais, excluindo a União federal, na medida em que a mesma não recebe transferências voluntárias de outros Entes<sup>481</sup>.

Uma vez veiculado por lei nacional, a qual alcança todas as entidades públicas, tal mandamento é cogente à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estando abrangidos os três poderes, bem como os Tribunais de Contas e o Ministério Público, as estatais e os respectivos fundos<sup>482</sup>.

Este dispositivo, entretanto, tem sido questionado sobre sua constitucionalidade. Nesse sentido, BETINA TREIGER GRUPENMACHER defende que o artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal “*afrontou irreversivelmente o Texto Constitucional, na medida em que estabeleceu restrição à prerrogativa constitucional das pessoas políticas de Direito Público*”<sup>483</sup>.

Tal entendimento não parece ser o mais acertado. Isso porque, como visto, o mandamento analisado não exclui a facultatividade da instituição de tributos de competência do Ente político, mas apenas determina que a instituição plena constitui requisito de uma gestão fiscal responsável, vedando as transferências voluntárias para o Ente no caso de não instituição de impostos. Assim, enquanto as características intrínsecas da competência tributária não podem ser suprimidas, o que inclui a facultatividade, a regulação da gestão financeira do Estado constitui matéria passível de regulação por lei complementar<sup>484</sup>.

---

remete recursos a determinado município para que este realize evento cultural, por exemplo. Nesse caso, há vedação da remessa. Logo, as transferências que realiza por determinação constitucional ou legal não são passíveis de retenção ou de não envio. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 109.

<sup>480</sup> Cf. HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade Fiscal*. Obra citada (nota 314). p. 52.

<sup>481</sup> Cf. HARADA, Kiyoshi. *Incentivos Fiscais em face da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Obra citada (nota 473). p. 247-248.

<sup>482</sup> Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 392.

<sup>483</sup> Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Lei de Responsabilidade Fiscal: Competência Tributária, Arrecadação e Renúncia*. Obra citada (nota 300). p. 14.

<sup>484</sup> Como esclarece DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, “*enquanto a instituição de tributos tem natureza política, e é reserva do legislador, a gestão da receita tributária tem natureza administrativa, e é cometida ao administrador público, enquanto gestor das finanças públicas*”. Cf. MOREIRA NETO,



Nesse sentido, uma vez sendo permitido ao legislador complementar disciplinar a atividade financeira dos Entes subnacionais, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA mostra que também é permitido a este que discipline as consequências jurídicas da não instituição de tributos<sup>485</sup>.

Todavia, a constitucionalidade desse dispositivo também é questionada no que se refere à liberdade dos agentes políticos, na medida em que não se pode obrigar o prefeito a encaminhar o projeto de instituição do tributo nem como impor sua aprovação pela Câmara<sup>486</sup>.

Sobre a questão, é acertado o entendimento de que, embora não possa haver a exigência física ou jurídica de tal comportamento, o que não é determinado pelo dispositivo, sem dúvida é possível a previsão de uma sanção de natureza financeira para o mesmo<sup>487</sup>.

Questão interessante sobre o tema foi apresentada por REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA ao questionar se a instituição por um município dos tributos de sua competência por um valor irrisório seria o suficiente para não ensejar a sanção imposta por esse artigo<sup>488</sup>. Da mesma forma, questionam-se os casos em que o custo-benefício da instituição de um imposto é negativo, tal como o de um Ente federado que, por possuir uma base de contribuintes muito reduzida, acabaria por gastar mais com a manutenção da máquina administrativa fiscal do que o valor efetivo da receita tributária.

Enfim, uma vez examinada a não instituição do tributo, cumpre analisar as normas que modificam as regras de incidência tributária, reduzindo a arrecadação, cuja figura mais conhecida é a isenção.

---

Diogo Figueiredo. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 143-144.

<sup>485</sup> Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 414.

<sup>486</sup> Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 413.

<sup>487</sup> Continua o autor: “*Isso porque o ordenador de despesa, um Ministro de Estado, por exemplo, que auxilia um Município que não tenha exercido em sua plenitude sua competência tributária, poderá ser sujeito passivo de infração político-administrativa e até penal*”. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 413.

<sup>488</sup> Segundo o autor, “*caso o Prefeito cumpra sua obrigação e envie projeto instituindo IPTU à razão de R\$ 1,00 (um real) por propriedade ou posse, ou outro valor meramente simbólico, sendo ele aprovado pela câmara, satisfeita estará a exigência tributária? Entendemos que não, uma vez que se cuidaria de desvio de poder, tanto do Executivo como do Legislativo. Ambos têm competência para cumprir a lei e exercê-la dentro dos ditames constitucionais; no entanto, não podem brincar com ela ou exercê-la de forma grotesca ou ridícula*”. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 414.

### 3 ISENÇÃO/NÃO INCIDÊNCIA/ALÍQUOTA ZERO

Sem dúvida, os benefícios fiscais mais facilmente encontrados na legislação tributária são os institutos da isenção<sup>489</sup>, não incidência e alíquota zero<sup>490</sup>. Por esse motivo, tais institutos foram fartamente analisados pela doutrina jurídica nacional, tendo seu conceito passado por longa evolução<sup>491</sup>. Muitas das correntes doutrinárias entendem que são institutos distintos, enquanto outras entendem ser apenas formas distintas de expressão do mesmo fenômeno.

Assim, resta necessária a análise das correntes doutrinárias de maior relevo sobre tais institutos no direito tributário, de modo a determinar a sua natureza jurídica, para então analisá-las sob a ótica do gasto tributário.

#### 3.1 A natureza jurídica da isenção, não incidência e alíquota zero

Na doutrina brasileira do direito tributário, verifica-se o início do estudo da teoria geral da isenção na década de 1950, com RUBENS GOMES DE SOUZA, passando a doutrina jurídica deste instituto por sucessivas etapas de evolução até os dias atuais<sup>492</sup>.

Nesse sentido, para a análise da natureza jurídica do instituto, é preciso analisar sua evolução na doutrina do direito tributário, o que impõe o exame das correntes de estudo de maior peso sobre o tema.

---

<sup>489</sup> O vocábulo “isenção”, que deriva do latim *eximire*, é empregado no sentido de eximir-se o sujeito passivo da constituição do crédito tributário. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 107.

<sup>490</sup> Devido à sua predominância na prática da exoneração fiscal brasileira, o instituto da isenção é, muitas vezes, confundido com o conceito de benefício fiscal. Naturalmente, a isenção é espécie do gênero dos benefícios fiscais, sendo, assim, apenas um meio de os conceder. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Obra citada (nota 461). p. 753. No mesmo sentido, Cf. TILBERY, Henry. *Base Econômica e Efeitos das Isenções*. Obra citada (nota 122). p. 21.

<sup>491</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários*. Obra citada (nota 435). p. 921.

<sup>492</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que “com efeito, para o campo da especulação jurídica, o vocábulo ‘isenção’ experimentou sensível oscilação semântica nos últimos 40 (quarenta) anos”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 517.

### 3.1.1 Isenção como dispensa legal do pagamento do tributo

A doutrina brasileira mais tradicional sobre a isenção qualifica esse instituto como a dispensa legal do pagamento do tributo. A origem dessa teoria, talvez a mais antiga na doutrina nacional, remonta a 1953, quando foi publicado o Anteprojeto de Código Tributário Nacional escrito por RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>493</sup>. O autor, sem dúvida o maior defensor dessa posição, sustentou que a isenção é favor concedido pela lei, consistente em “dispensar o pagamento de um tributo devido”, argumentando que “na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa seu pagamento”<sup>494</sup>.

Assim, sob este ponto de vista, o fenômeno da isenção se operacionaliza em dois momentos, quais sejam: (1º) incidência da regra jurídica de tributação irradiando efeitos jurídicos: surgimento da obrigação e do crédito tributário objeto do *vinculum juris*; e (2º) incidência da regra jurídica de isenção dispensando o sujeito passivo do pagamento do tributo<sup>495</sup>.

Por esse raciocínio, portanto, a isenção atua após a incidência da tributação e o surgimento da obrigação tributária, motivo pelo qual seria instituto distinto da não incidência e da alíquota zero, os quais atuariam no primeiro momento.

O autor supostamente baseou sua teoria na lição de ACHILLE D. GIANNINI<sup>496</sup> para assim definir a isenção<sup>497</sup>. Seu conceito foi inicialmente endossado por AMÍLCAR DE

<sup>493</sup> Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. *Anteprojeto do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Imprensa Oficial, 1953. p. 56.

<sup>494</sup> Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97. Nesse sentido, o autor ensina que “não se deve confundir o nascimento do crédito em sentido formal com o nascimento da obrigação tributária em sentido substantivo: a isenção, sendo uma dispensa de pagamento, pressupõe, como efeito, a incidência, ou seja, a existência da obrigação tributária substantiva”. Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. O Fato Gerador do Imposto de Renda. In: *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 168. No mesmo sentido, Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Obra citada (nota 494). p. 97.

<sup>495</sup> Nesse sentido, Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 206.

<sup>496</sup> Cf. GIANNINI, Achille D. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Turim: Utet, 1956. p. 299. No mesmo sentido, Cf. GIANNINI, Achilles D. *Istituzioni di Diritto*. 8. ed. Milão: Giuffrè, 1960. p. 93-94. Compartilha desse modo de entender ÂNGELO DUS, Cf. DUS, Ângelo. *Teoria Generale dell'Illecito Fiscale*. Milão: Giuffrè, 1957. p. 152.

<sup>497</sup> Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária e as Isenções Condicionadas. *Revista de Direito Administrativo*, n. 92, São Paulo: RT, 1982. p. 376. Vale ressaltar que FLÁVIO BAUER NOVELLI registrou que a citação da obra de ACHILLES D. GIANNINI, único autor que RUBENS GOMES DE SOUZA invocara para sustentar o conceito da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido, seria equivocada, já que, na lição daquele, o que se dá na isenção é que não surge o débito do imposto. Cf. NOVELLI, Flávio Bauer. Anualidade e Anterioridade na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 51, São Paulo: RT, 1990. p. 82-83.

ARAÚJO FALCÃO<sup>498</sup>, ganhando seguidores e se sustentando durante muitos anos como a doutrina dominante sobre o instituto da isenção.

Assim, somente a título de exemplo, se encontram entre os seguidores do conceito de RUBENS GOMES DE SOUZA de isenção, na doutrina nacional, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>499</sup>, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES<sup>500</sup>, JOSÉ WASHINGTON COELHO<sup>501</sup>, CLÁUDIO MARTINS<sup>502</sup>, WALTER PALDES VALÉRIO<sup>503</sup>, FÁBIO FANUCCHI<sup>504</sup>, RUY BARBOSA NOGUEIRA<sup>505</sup>, GERALDO ATALIBA<sup>506</sup>, entre muitos outros.

O Anteprojeto do Código Tributário Nacional positivava essa teoria em seu artigo 220<sup>507</sup>. Já o Código Tributário Nacional, promulgado pela Lei n. 5.172/1966, com todo o acerto que lhe é devido<sup>508</sup>, houve apenas por mencionar em seu artigo 175, I, que a isenção se inclui entre os institutos que “*excluem o crédito tributário*”. Assim, o Código faz supor

---

<sup>498</sup> Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Obra citada (nota 424). p. 132.

<sup>499</sup> Sobre a isenção, o autor explica que “*nela há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário ou, como diz Rubens Gomes de Sousa, delibera ‘dispensar o pagamento de um tributo devido’*”. Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Obra citada (nota 424). p.132.

<sup>500</sup> Para o autor, “*a isenção tributária consiste num favor concedido por lei, no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há a concretização do fato gerador do tributo, sendo este devido, mas a lei dispensa o seu pagamento. É o benefício fiscal da dispensa do pagamento de um tributo devido. Implica a isenção, sempre, na incidência do tributo, pois somente se pode dispensar o pagamento de um imposto realmente devido. Daí a razão pela qual os estudiosos da matéria procuram dar noção de isenção com base na incidência e não na exigibilidade do imposto devido*”. Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões*. Obra citada (nota 430). p. 637.

<sup>501</sup> Cf. COELHO, José Washington. *Código Tributário Nacional Interpretado*. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968. p. 176.

<sup>502</sup> Cf. MARTINS, Cláudio. *Normas Gerais de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969. p. 162.

<sup>503</sup> Cf. VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de Direito Tributário – Parte Geral*. Porto Alegre: Sulina, 1970. p. 173.

<sup>504</sup> Cf. FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. v. I, p. 370.

<sup>505</sup> Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: José Bruschatzky, 1972. p. 135.

<sup>506</sup> Para o autor, “*isenção é a dispensa legal do pagamento de tributo devido (...). Na isenção, verifica-se o fato gerador e ocorre a incidência; entretanto, como não é exigido o crédito tributário, em virtude da dispensa do pagamento, não se recolhe o tributo*”. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. Obra citada (nota 431). p. 243-244.

<sup>507</sup> Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. *Anteprojeto do Código Tributário Nacional*. Obra citada (nota 493). p. 56.

<sup>508</sup> Para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, tal definição não caberia na competência do Poder Legislativo, sendo consequentemente desprovida de efeito vinculante para o intérprete. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 166.

que ao fenômeno da isenção esteja subjacente uma “obrigação tributária”, cujo “crédito” teria sido dispensado<sup>509</sup>.

A doutrina mais antiga de RUBENS GOMES DE SOUZA, entretanto, não distinguia claramente entre os níveis do fato gerador abstrato e de sua manifestação no mundo dos fatos<sup>510</sup>, o que resultou na conclusão de que a isenção era dispensa do tributo devido. Com a evolução de tal estudo, a doutrina tradicional da isenção sofreu diversas críticas, passando a ganhar espaço no debate acadêmico o entendimento de que a isenção não age no plano fático, mas sim no plano da norma e da definição da obrigação tributária.

### 3.1.2 *Isenção como hipótese de não incidência*

A doutrina de RUBENS GOMES DE SOUZA sobre a isenção se tornou o paradigma teórico no debate acadêmico nacional, o qual somente foi quebrado com as críticas de ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>511</sup> e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>512</sup>.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES demonstra com precisão o erro da teoria da dispensa do pagamento do tributo, o qual consiste no fato de que na isenção não há incidência da norma jurídica tributária, não ocorrendo o nascimento da obrigação de pagar<sup>513</sup>. Desse modo, os fatos geradores isentos ficam livres da incidência do tributo da mesma forma que os casos de não incidência.

---

<sup>509</sup> Vale ressaltar que RUBENS GOMES DE SOUZA afirma que o Código não tomou partido na discussão teórica sobre o conceito de isenção. Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. *A Reforma Tributária e as Isenções Condicionadas*. Obra citada (nota 497). p. 376.

<sup>510</sup> Sobre tal distinção, Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

<sup>511</sup> O autor expôs sua teoria em sua obra clássica “Teoria Geral do Direito Tributário”. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Obra citada (nota 150). p. 276-277.

<sup>512</sup> Segundo o autor, o paradigma teórico de RUBENS GOMES DE SOUZA sobre o conceito de isenção só viria a ser rompido em 1969, com a publicação da sua obra “Teoria Geral da Isenção Tributária”. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 162.

<sup>513</sup> O autor conclui que “*por esses motivos, entendermos, contra a quase unanimidade da doutrina nacional, que inexistente obrigação tributária principal nos casos de isenção*”. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 191. Nesse sentido a lição de HÉCTOR VILLEGAS, para quem, metaforicamente, a hipótese de incidência da isenção é “inimiga” do fato imponible, destruindo, de forma parcial ou total, a consequência habitual da realização do fato imponible. Assim, as isenções têm efeito de neutralizar a consequência jurídica normal, derivada da configuração do fato imponible, ou seja, o mandamento de pagar o tributo, motivo pelo qual, configurada a isenção, a realização do fato imponible já não se traduz no mandamento de pagar, pois o fato imponible não estaria sozinho, mas sim “escotado por uma hipótese legal neutralizante tributária”. Cf. VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Roque A. Carrazza. São Paulo: RT, 1980. p. 129-130.

Nesse sentido, para o autor, a distinção entre não incidência e isenção é criticável<sup>514</sup>, na medida em que a não incidência é conceito correlacionado com o de incidência. Ocorre incidência da lei tributária quando determinada pessoa ou coisa se encontra dentro do campo coberto pela tributação, enquanto se dá não incidência quando determinada pessoa ou coisa se encontra fora do campo de incidência da regra jurídica de imposição tributária<sup>515</sup>, o que pode ser feito diretamente ou mediante uma norma de isenção<sup>516</sup>.

No mesmo sentido, assinala ALFREDO AUGUSTO BECKER que a expressão “caso de não incidência” significa que o acontecimento deste ou daqueles fatos é insuficiente, ou excedente, ou simplesmente estranho para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação<sup>517</sup>.

Dessa forma, a isenção operaria como a não incidência, uma vez que excluiria determinados fatos da hipótese de incidência de um tributo<sup>518</sup>. Assim, ALFREDO AUGUSTO BECKER chega à conclusão de que “a regra de isenção incide para que a da tributação não incida”<sup>519</sup>. Já JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES define a isenção como “hipótese de não incidência legalmente qualificada”<sup>520</sup>.

Em raciocínio similar, alguns autores entendem que a isenção encerra um “fato impeditivo” que elide a eficácia da norma do tributo. Essa é a posição, a título de exemplo,

---

<sup>514</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 183.

<sup>515</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 184.

<sup>516</sup> Entretanto, ocorreria isenção imprópria ou impropriamente dita quando a lei que “isenta” apenas descreve e circunscreve o fato gerador, delimitando o âmbito de incidência da regra jurídica tributária, de modo a mantê-la dentro dos limites da competência do poder tributante. Mero expediente de técnica legislativa, nesse caso a lei não isenta, mas apenas explicita o limite de competência do Ente Político. Assim, para o autor, “a formulação legal dos casos de isenções impróprias consiste numa técnica de definir negativamente os pressupostos de fato do tributo. São hipóteses as de isenção imprópria, em que a lei exclui da tributação determinadas circunstâncias não para excetuá-las, mas para definir de forma negativa quais os fatos a ela sujeitos”. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 208-209. Em sentido análogo, Cf. GIANNINI, Achille D. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Obra citada (nota 496). p. 174. Cf. GIANNINI, Achille D. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Obra citada (nota 496). p. 132. Cf. DE LA NUEZ DE LA TORRE, Pablo. Estudio Jurídico de las Exenciones Fiscales. In: *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. v. I, p. 216.

<sup>517</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Obra citada (nota 150). p. 276.

<sup>518</sup> Nesse sentido, o efeito principal e a finalidade última da isenção é o de impedir o nascimento do débito tributário e da respectiva obrigação. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 191.

<sup>519</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Obra citada (nota 150). p. 277.

<sup>520</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 183.

de JOÃO AUGUSTO FILHO<sup>521</sup>, ALBERTO XAVIER<sup>522</sup>, F. C. PONTES DE MIRANDA<sup>523</sup> e ALCIDES JORGE COSTA<sup>524</sup>.

Comum a todos esses autores é a ideia de que a isenção se loca na área da incidência, em nada interferindo com a estrutura do fato gerador. Assim, sob este ponto de vista a isenção em nada impede que se realize o pressuposto da norma de incidência, tampouco interfere em sua estrutura, a qual permanece idêntica, mas tão somente impede o surgimento do dever<sup>525</sup>.

Nesse sentido, essa corrente doutrinária confere autonomia lógico-funcional à norma de isenção, dotando-a de hipótese e consequente, diferenciando-a da norma de incidência do tributo. Esse entendimento, entretanto, sofreu diversas críticas, uma vez que, embora correto no que se refere ao não nascimento da obrigação tributária, pecaria na precisão ao entender que a regra da isenção é diversa da regra de incidência.

### 3.1.3 *Isenção como parte integrante da norma de incidência tributária*

Em contraposição à teoria supradescrita, desenvolveu-se o entendimento de que a norma isentiva, longe de impedir a incidência da norma jurídica instituidora do tributo, convive harmonicamente com esta, formando uma única norma jurídica tributária.

Nesse sentido, essa corrente doutrinária entende que a norma de isenção é não dotada de autonomia, constituindo mera delimitação da norma de tributação. Assim, para esse grupo de juristas, isenções não se autonomizam em normas independentes, apenas enformam o lado negativo da espécie tributária, delimitando negativamente os fatos jurídicos<sup>526</sup>.

Nesse raciocínio, os benefícios fiscais poderiam ser divididos em dois grandes grupos. De um lado, encontram-se aqueles que não alteram a estrutura interna da norma de incidência, pressupondo o prévio nascimento da obrigação tributária. São chamados de

---

<sup>521</sup> Cf. AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e Exclusões Tributárias*. São Paulo: José Brutshatsky, 1979. p. 160.

<sup>522</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Tipográfica Guerra, 1974. p. 281-287.

<sup>523</sup> O autor defende ser a isenção regra jurídica de direito excepcional, que põe fora do alcance da lei a pessoa ou bem que normalmente seriam atingidos. Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. v. III. Obra citada (nota 264). p. 156.

<sup>524</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. Obra citada (nota 426). p. 116.

<sup>525</sup> O Estudo de MISABEL A. M. DERZI sobre o tema levou à aglutinação de dois grupos distintos de conceitos de isenção, quais sejam, os chamados enfoques “dualista” e “unitário” do tributo. Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários*. Obra citada (nota 435). p. 922-923.

<sup>526</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários*. Obra citada (nota 435). p. 925.

“exógenos”, incluindo remissões, anistias, compensações, devolução de tributo pago, entre outros. Por outro lado, há os benefícios fiscais que alteram o próprio âmbito de validade da norma de tributação, o que seria o caso das isenções<sup>527</sup>.

Este entendimento tem, na doutrina estrangeira, como forte defensor EZIO VANONI, para quem a norma de isenção nada mais faz do que substituir um índice geral por um novo índice que, tendo em conta uma circunstância particular, permite um mais exato relevo da real capacidade contributiva<sup>528</sup>. Também NICOLA D’AMANTI mostra que “*pero si se parte de una visión más rica y completa del ordenamiento tributario no es posible establecer separación alguna entre la norma de imposición y la de exención, ambas están perfectamente integradas entre si y permiten llegar a la exacta definición jurídica del hecho imponible*”<sup>529</sup>.

Na doutrina nacional, este entendimento tem como principais defensores os autores SACHA CALMON NAVARRO COELHO, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e PAULO DE BARROS CARVALHO.

A lição de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, coerente com a sua visão do sistema normativo, defende que a norma de isenção, bem como quaisquer outras normas desonerativas<sup>530</sup>, longe de evitar a incidência, compõe a hipótese de incidência do tributo. Em suas palavras, “*a isenção não é forma de extinção de obrigação pela dispensa do crédito, mas fenómeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de tributação. Está no começo e não ao fim do processo obrigacional*”<sup>531</sup>.

---

<sup>527</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários*. Obra citada (nota 435). p. 916-917.

<sup>528</sup> Cf. VANONI, Ezio. *Elementi di Diritto Tributario*. In: *Opere Giuridiche*. Milão: Dott. A. Giuffrè-Editore, 1962. v. II, p. 213.

<sup>529</sup> Cf. D’AMANTI, Nicola. *Las Exenciones y la Subjetividad Tributaria*. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n. 81, Madrid, 1969. p. 441.

<sup>530</sup> Segundo a classificação proposta pelo autor, as alterações nas leis tributárias podem ser de três tipos: (i) as que provocam exonerações nas *hipóteses* (qualitativas) – tais benefícios qualificam ou desqualificam juridicamente os fatos (os fatos, então, são ou não são aptos a “gerar” tributação quando verificados). Seria o caso das imunidades e isenções; (ii) as que provocam alterações nas *consequências* (quantitativas) – tais benefícios afetam apenas o *quantum* do dever jurídico de pagar tributos. Aqui há efetivamente a incidência da norma tributária, com o nascimento da obrigação, embora alterada para menos. Esse é o caso das reduções diretas da base de cálculo e alíquotas e das deduções tributárias de despesas presumidas ou concessão de créditos presumidos; e (iii) as que são *externas à estrutura da norma* – esse é o caso das remissões e da devolução do tributo pago legitimamente. Isso é matéria estranha ao direito tributário, pertencendo à despesa pública, embora o autor admita que a devolução do tributo pago apresenta-se como autêntica “remissão indireta”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 200-202.

<sup>531</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 208. Desse modo, para o autor “*tanto faz dizer na lei de tributação que o ‘fato gerador’ do imposto é ter renda, com exceção das diárias e ajudas de custo pagas pelos cofres públicos, quanto dizer, apenas, que a obtenção da renda é ‘fato gerador’, e, noutra lei, de isenção, declara que a renda obtida à conta de diárias e ajudas de custo pagas pelos cofres públicos é*



Para o autor, é a conjunção final de todas as declarações do legislador sobre o fato jurígeno que delinea e compõe a hipótese de incidência da norma de tributação<sup>532</sup>, a qual pode ser representada pela seguinte fórmula<sup>533</sup>:

$$\text{“Fatos Tributáveis – (Fatos imunes + fatos isentos) = Hipótese de incidência”}$$

No mesmo sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA defende que “*a lei isentiva e a lei tributante convivem harmonicamente formando uma única norma jurídica tributária (diferente da que existia antes de a isenção ser criada)*”<sup>534</sup>.

Portanto, para o autor não existe distinção entre a não incidência e a isenção, uma vez que ambas fariam parte da mesma hipótese de incidência, a qual seria uma única norma composta de todos estes comandos. A diferença entre a chamada não incidência pura e simples e a isenção é apenas formal, relativa à técnica utilizada pelo legislador<sup>535</sup>.

Já PAULO DE BARROS CARVALHO, desenvolvendo-se sobre o mesmo pressuposto, qual seja, que a norma de isenção é parte indissociável da regra de incidência, iniciou o entendimento de que as regras de isenção têm como característica peculiar o fato de se caracterizarem como normas de estrutura.

A distinção entre normas de comportamento e normas de estrutura seria que, enquanto as primeiras se dirigem diretamente à conduta das pessoas, as segundas prescrevem o relacionamento que as regras de comportamento devem manter entre si,

*isenta. Numa só lei ou em diversas o importante é que o legislador expresse a sua vontade sobre o que gera ou não a tributação*”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 216. Assim, o autor discorda da posição de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, uma vez que “*as normas não derivam de textos legais isoladamente tomados, por isso que se projetam do contexto jurídico. A norma é resultante de uma combinação de leis ou artigos de leis (...). As leis e artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis conjugam-se com as previsões imunizantes e isençionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação*”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 209.

<sup>532</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 217.

<sup>533</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 206.

<sup>534</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Obra citada (nota 461). p. 766.

<sup>535</sup> No mesmo sentido a lição de LUCIANO DA SILVA AMARO, para quem “*a técnica da isenção tem notáveis virtudes simplificadoras; por meio dela, podem ser excepcionadas situações que, pela natureza dos fatos, ou dos bens, ou das pessoas, ou em função da região, ou do setor de atividades etc., o legislador não que onerar com o tributo*”. Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. Obra citada (nota 436). p. 280-281.

incluindo-se a própria exclusão de regras do sistema<sup>536</sup>. Nesse sentido, para o autor, as regras de isenção são veiculadas por meio de regras de estrutura, as quais investem contra um ou mais critérios da norma de incidência, mutilando-os parcialmente<sup>537</sup>.

Nesse entendimento, tem-se a isenção como a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do consequente da norma jurídica tributária de incidência, o que impede que a relação jurídica tributária nasça<sup>538</sup>. Isso pode ocorrer pela inutilização da regra matriz de incidência, o que se faz, na hipótese, atingindo o critério material, espacial ou temporal, excluindo da incidência da norma determinados fatos jurídicos.

Por esse motivo, o autor também entende que a regra de isenção possui a mesma natureza que a de não incidência, e o que ocorre em ambos os casos é o mutilamento de um critério da hipótese da regra matriz de incidência tributária (material, espacial ou temporal), excluindo-se assim determinados fatos da incidência da norma<sup>539</sup>.

Quanto à natureza da alíquota zero, entretanto, não se verifica o mesmo consenso.

Por um lado, para SACHA CALMON NAVARRO COELHO, esse instituto seria figura distinta da isenção e da não incidência, uma vez que, em situações específicas, é conveniente não tributar temporariamente dado produto em vez de o isentar e em seguida novamente o tributar<sup>540</sup>. Assim, para o autor da mesma forma que “*no direito penal, há crime sem punibilidade, tanto quanto no Direito Tributário existe fato gerador sem tributação*”<sup>541</sup>.

---

<sup>536</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Obra citada (nota 433). p. 485. Uma crítica profunda sobre essa posição pode ser encontrada em BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 382-383.

<sup>537</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Obra citada (nota 433). p. 303.

<sup>538</sup> No mesmo sentido a posição de FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, para quem “*la exención aparece, en efecto, como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria – al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas – y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos*”. Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero*. Obra citada (nota 5). p. 427.

<sup>539</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Obra citada (nota 433). p. 487.

<sup>540</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 229. Ressalte-se que o STF já decidiu diversas vezes que isenção e alíquota zero não se confundem, como se verifica no RE n. 72.433, RMS n. 18.191, RE n. 72.452, RMS n. 18.616, RMS n. 18.618, RE n. 73.986, RE n. 72.872 e RE n. 66.567. Também RICARDO LOBO TORRES compartilha desse entendimento, afirmando que a alíquota zero, ao contrário da isenção, faz com que a norma de incidência permaneça íntegra, e há apenas suspensão de um dos seus elementos quantitativos. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 38). p. 311.

<sup>541</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 228-229.

Em sentido contrário, para PAULO DE BARROS CARVALHO a alíquota zero (ou a “base de cálculo zero”) possui a mesma natureza que as normas de isenção ou não incidência<sup>542</sup>, já que ambas as normas investem sobre os critérios da regra de incidência tributária, a primeira fazendo-o pelo critério quantitativo<sup>543</sup>. Por isso, para o autor a alíquota zero “*é uma fórmula inibidora da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que, mesmo acontecendo o evento tributário, no nível da concretude real, não pode o fato ser constituído e seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à míngua de objeto*”<sup>544</sup>.

Esse parece ser o entendimento mais correto, na medida em que a consequência da incidência tributária é justamente a instituição de uma relação obrigacional, a qual não existe quando nulo o seu objeto<sup>545</sup>.

Destarte, conclui-se que, de acordo com a corrente doutrinária de maior expressão na atualidade, os institutos da isenção, não incidência e alíquota zero possuem a mesma natureza, investindo contra a os critérios da norma de incidência e, com isso, formando uma nova norma, mais restrita.

Tal doutrina, mais precisa que as anteriores, será a adotada neste estudo para definir a natureza jurídica da isenção, não incidência e alíquota zero, a qual deve ser analisada em face do regime jurídico do gasto tributário.

---

<sup>542</sup> Assim, para PAULO DE BARROS CARVALHO, “*se tal fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo conseqüente, a ocorrência fáctica encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se*”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. Obra citada (nota 492). p. 521.

<sup>543</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Obra citada (nota 433). p. 488.

<sup>544</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Obra citada (nota 433). p. 491. Essa é também a posição de MIZABEL ABREU MACHADO DERZI, para quem alíquota zero é o mesmo que isenção, pois, quando a norma concessiva de isenção atua pela consequência da norma de tributação, nulificando o dever (seja pela alíquota, pela base de cálculo ou pela sujeição passiva), a hipótese ou fato gerador não saem ilesos. Ao contrário, os fatos com relação aos quais a norma de isenção nulificou o dever, atuando pela consequência, são automaticamente ceifados, retirados, alijados da hipótese. Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários*. Obra citada (nota 435). p. 930.

<sup>545</sup> Essa também é a posição, a título de exemplo, de LUCIANO DA SILVA AMARO. Para o autor, “*pode, ainda, a lei, no rol de alíquotas aplicáveis às diversas situações materiais, fixar, para os fatos ‘a’ e ‘b’, a alíquota zero; como qualquer valor (de base de cálculo) multiplicado por zero dá zero de resultado, o que daí decorre é a não-tributação dos fatos ‘a’ e ‘b’*”. Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. Obra citada (nota 436). p. 281.

### 3.2 Isenção, não incidência e alíquota zero e o gasto tributário

Uma vez definida a natureza jurídica dos institutos da isenção, não incidência e alíquota zero, resta necessário analisar tais fenômenos sob a ótica do direito financeiro, de modo a determinar se dessas normas decorrem renúncias de receita<sup>546</sup>.

A primeira constatação que se faz é que, ao contrário das concessões tributárias estruturais, a instituição da isenção, não incidência e alíquota zero é feita pelo próprio Ente detentor da competência tributária impositiva do tributo.

De fato, a aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar, sendo esta consequência lógica daquela. Quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples, da isenção ou da alíquota zero.

Nesse sentido, parece consenso na doutrina que o poder de exonerar apresenta simetria direta com o poder de tributar, sendo ambos faces da mesma moeda. Essa é a opinião de FERNANDO SAINZ DE BUJANDA<sup>547</sup>, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>548</sup>, ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>549</sup>, SEABRA FAGUNDES<sup>550</sup>, GERALDO ATALIBA<sup>551</sup>, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES<sup>552</sup>, GILBERTO ULHOA CANTO<sup>553</sup>, entre outros.

---

<sup>546</sup> Por conveniência, em diversos momentos é utilizado somente o vocábulo “isenção”, na medida em que as conclusões sobre esse instituto se aplicam igualmente para os institutos da não incidência e da alíquota zero.

<sup>547</sup> Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero*. Obra citada (nota 5). p. 390.

<sup>548</sup> Para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES “o poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha”. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 30.

<sup>549</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Obra citada (nota 461). p. 750.

<sup>550</sup> Para o autor, “a competência constitucional para tributar supõe a opção entre criar tributos, ou não, e implica, por igual, a faculdade de isentar da incidência tributária determinadas pessoas, coisas ou situações”. Cf. FAGUNDES, Seabra. Revogabilidade das Isenções Tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, n. 58, São Paulo: RT. p. 1.

<sup>551</sup> Para o autor, “a isenção somente dispensa o pagamento de tributo e consiste em autolimitação do poder tributário”. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. Obra citada (nota 431). p. 244.

<sup>552</sup> Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões*. Obra citada (nota 430). p. 677.

<sup>553</sup> Cf. ULHÓA CANTO, Gilberto de. O Imposto de Renda. In: *Imposto de Renda e Lucros Extraordinários*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1963. p. 44.

Nesse sentido, a instituição de isenções por Ente político diverso do competente para a instituição do tributo, chamada isenção “heterônima”<sup>554</sup>, tendo sido permitida e fartamente utilizada em regimes constitucionais passados<sup>555</sup>, é expressamente vedada pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 151, III, ao determinar que é vedado à União federal “*instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*”.

Assim, no regime constitucional em vigor é o próprio Ente político detentor da competência tributária, o qual, em regra, também é o sujeito ativo da relação jurídico-tributária e real beneficiário dos valores arrecadados<sup>556</sup>, que pode determinar a exclusão de determinados fatos da hipótese de incidência de um tributo<sup>557</sup>. Por esse motivo, resta evidente a possibilidade de normas de isenção, não incidência e alíquota zero determinarem renúncias de receita.

A isenção é o instrumento primordial de veiculação de renúncias de receita, motivo pelo qual tanto o texto constitucional como a Lei de Responsabilidade Fiscal fazem menção expressa ao instituto ao definirem o conceito de “benefício fiscal”<sup>558</sup>. De tal constatação decorre logicamente que as normas de não incidência e de alíquota zero também podem acarretar renúncias de receita, na medida em que possuem, como visto, a natureza jurídica de uma norma isentiva.

Resta necessário, portanto, descobrir em quais casos essas espécies de normas acarretam renúncias de receita, de modo a possibilitar a identificação de tal fenômeno no caso concreto.

Como concluído no capítulo anterior, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina que somente se enquadram no conceito de “benefício fiscal” as regras que estabelecem um tratamento diferenciado para um determinado grupo de contribuintes, constituindo-se, assim, em um “desvio” à norma de referência (*benchmark*).

---

<sup>554</sup> Sobre essa questão, Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 254. No mesmo sentido, Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Obra citada (nota 461). p. 767.

<sup>555</sup> O artigo 20, § 2º, da Constituição de 1967 determinava que “*a União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais*”.

<sup>556</sup> Naturalmente, isso não ocorre nos casos de parafiscalidade.

<sup>557</sup> Nesse sentido, o regime jurídico da renúncia de receita no ordenamento jurídico brasileiro, como visto no capítulo anterior, não disciplina em nenhum momento o tratamento desse instituto no que se refere às “isenções heterônimas”.

<sup>558</sup> O artigo 165, § 6º, da Constituição de 1988 determina que “*o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções...*” (g.n.). Já o § 1º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que constitui benefício fiscal a “*isenção em caráter não geral*”.

O § 1º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal determina expressamente que somente é benefício fiscal a “isenção em caráter não geral”. Assim, conclui-se que qualquer isenção concedida em caráter específico, que não se aplique à totalidade dos contribuintes, enquadra-se no conceito de “benefício fiscal”, na medida em que constitui uma norma de exceção.

Dessa forma, toda isenção, quando não aplicável à totalidade dos contribuintes, submete-se ao conceito de benefício fiscal, pois acarreta um tratamento discriminado favorecido para determinado grupo de contribuintes, constituindo uma exceção à norma geral de incidência do tributo.

Assim, somente as isenções concedidas de modo “geral” não se enquadram no conceito de gasto tributário. Naturalmente, como já afirmou PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>559</sup>, as isenções serão sempre parciais, porque uma isenção “total”, assim entendida aquela que exclui da tributação a totalidade dos fatos imponíveis, equivaleria à inutilização das normas impositivas de tributação, motivo pelo qual guardaria maior semelhança com a não instituição do tributo.

Entretanto, é perfeitamente possível que uma norma isentiva exclua da tributação determinados fatos para a totalidade dos contribuintes, caso em que a isenção não se enquadraria no conceito de “benefício fiscal”, pois estruturaria a própria regra geral de tributação, sendo assim parte indissociável desta.

Essa conclusão é apoiada por FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, que em seu estudo da teoria das isenções explica que *“cabe, en primer termino, que se trate de exenciones inseparables del presupuesto de hecho elegido por el legislador para el tributo de que se trate. Este tipo de exenciones opera, desde dentro como un elemento estructurador del propio presupuesto, constitutivo de el, de suerte que el fundamento objetivo de la obligación tributaria no puede, en tales casos, configurarse sin contar con la exención que lleva en su propia entraña”*<sup>560</sup>.

O autor utiliza em seu estudo os termos “*desde dentro*” e “*desde fuera*” para diferenciar as normas isentivas que são componentes intrínsecos da norma de incidência de

---

<sup>559</sup> Para o autor, “Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Obra citada (nota 433). p. 486.

<sup>560</sup> Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero*. Obra citada (nota 5). p. 387.

referência e as que, ao contrário, constituem-se desvios a esta<sup>561</sup>. Dessa forma, caso uma isenção seja instituída de modo geral, surtindo efeitos sobre a totalidade dos fatos impositivos, não poderia ser considerada um “desvio” à norma geral de incidência tributária, mas, pelo contrário, seria parte indissociável desta.

Exemplo clássico desse tipo de isenção são os chamados “mínimos isentos” dos tributos, que em nosso país têm como maior expoente a “faixa de isenção”<sup>562</sup> do imposto de renda das pessoas físicas<sup>563</sup>. Essa regra possui fortes laços com a própria estrutura do tributo, uma vez que se aplica a todos os rendimentos e a todos os contribuintes, independentemente do montante de sua renda. Por este motivo, tal isenção não se encaixa no conceito de “benefício fiscal”, não acarretando renúncias de receita<sup>564</sup>.

Por outro lado, caso a isenção seja dirigida a um determinado rendimento ou contribuinte, como é o caso, no exemplo do IRPF, das isenções para o rendimento de aplicações em cadernetas de poupanças, não se relaciona com a totalidade dos contribuintes e rendimentos, mas sim com um tipo particular de rendimento, auferido por parte dos contribuintes, de onde decorre sua exclusividade.

Nesses casos, há a exclusão de um determinado fato<sup>565</sup> da hipótese de incidência de um tributo, provocando uma redução discriminada de receita, motivo pelo qual se verifica formalmente um desvio à norma geral de incidência do tributo. Assim, quando uma norma

<sup>561</sup> Sobre essa questão, Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. Obra citada (nota 27). p. 14.

<sup>562</sup> Vale ressaltar que a faixa de isenção do IRPF, ao invés de ser entendida como uma isenção, pode ser considerada um benefício fiscal de natureza diversa.

<sup>563</sup> Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. Obra citada (nota 27). p. 13. Vale ressaltar que a Secretaria da Receita Federal deixou de incluir a faixa de isenção do IRPF nos demonstrativos de gastos tributários federais a partir de 2004, com o refinamento do conceito de benefício fiscal. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 5.

<sup>564</sup> Sobre essa questão, o próprio FERNANDO SAINZ DE BUJANDA mostra que “*es el caso, por ejemplo, de cuanta normas prevén mínimos impositivos, en las que va embebida la exención objetiva de las cantidades inferiores al mínimo sujeto a tributación*”. Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero*. Obra citada (nota 5). p. 387. Vale ressaltar que há quem entenda que a isenção de tributos sobre uma faixa de valores mínimos de rendimentos não é facultativa ao legislador, mas sim obrigatória, em vista da proibição da tributação do mínimo existencial. Essa é a posição de ALFREDO AUGUSTO BECKER, para quem “*o dever jurídico que a regra constitucional impõe ao legislador ordinário não é apenas o de escolher fatos-signos presuntivos de renda ou de capital para a composição da hipótese de incidência do tributo, mas também e principalmente o dever de criar isenções tributárias que resguardem a imunidade tributária do mínimo indispensável de capital e de renda. A omissão neste sentido do legislador ordinário acarretará a inconstitucionalidade da lei tributária*”. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Obra citada (nota 150). p. 455.

<sup>565</sup> A isenção pode referir-se a pessoas, coisas e atos. Cf. MAGALHÃES, Roberto Barcelos de. *Regime Fiscal das Sociedades Comerciais*. Rio de Janeiro: José Konfino Editor, 1964. p. 27.

determina a isenção, não incidência ou alíquota zero de um determinado fato ou contribuinte, conclui-se que efetivamente há um gasto tributário<sup>566</sup>.

Naturalmente, é possível que uma norma de isenção ou não incidência, ao excluir determinado fato da incidência de um tributo, esteja tão somente delimitando as fronteiras impositivas do Ente político, na medida em que afastaria da tributação um fato que, por sua natureza, não estaria abrangido pela competência constitucional de determinado tributo.

Esse seria o caso, a título de exemplo, da isenção da tributação pelo IRPF dos valores pagos a empregados como diárias para fazer frente a gastos com pousada e alimentação<sup>567</sup>. Embora tal isenção veicule efetivamente uma redução discriminada de tributos, excluindo um determinado fato da incidência do imposto, é possível sustentar igualmente que os pagamentos excluídos não constituem efetiva renda dos contribuintes, motivo pelo qual não haveria competência tributária para a sua tributação. Assim, a promulgação de uma norma que determinasse a exclusão de tais valores da incidência do IRPF estaria apenas explicitando a incompetência da União federal para a tributação de tais valores, motivo pelo qual tal norma não acarreta renúncias de receita.

A questão já foi objeto de estudo de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que chamou esse tipo de normas de “isenções impróprias”. Segundo o autor, “*a formulação legal dos casos de isenções impróprias consiste numa técnica de definir negativamente os pressupostos de fato do tributo. São hipóteses as de isenção imprópria, em que a lei exclui da tributação determinadas circunstâncias não para excetuá-las, mas para definir de forma negativa quais os fatos a ela sujeitos*”<sup>568</sup>.

Nesse sentido, é perfeitamente possível a existência de normas de não incidência ou de isenção que excluam de tributação fatos que não se submetem à competência constitucional impositiva de determinado tributo<sup>569</sup>. Tais normas tão somente expressam a

---

<sup>566</sup> Tendo em vista que ambos possuem a mesma natureza jurídica que a isenção. Vale ressaltar que a própria Secretaria da Receita Federal em nota técnica de n. 79, de 16 de setembro de 2004, anexa ao ofício SRF n. 1.814/2004, da lavra do próprio secretário deste órgão, expressa o entendimento de que a alíquota zero é caso similar à isenção. Entretanto, verifica-se que, no Demonstrativo de Gastos Tributários do Governo Federal, muitas vezes não são incluídos os casos de alíquota zero. Cf. Acórdão n. 1.060/2005 – Plenário TCU.

<sup>567</sup> Artigo 39, XIII, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/1999).

<sup>568</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 208-209. No mesmo sentido, Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. Obra citada (nota 436). p. 280. Em sentido análogo, Cf. GIANNINI, Achille D. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Obra citada (nota 496). p. 174. Cf. GIANNINI, Achille D. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Obra citada (nota 496). p. 132. Cf. DE LA NUEZ DE LA TORRE, Pablo. *Estudio Jurídico de las Exenciones Fiscales*. Obra citada (nota 516). p. 216.

<sup>569</sup> Sobre essa questão, vale ressaltar que a equipe de auditoria do TCU procedeu à análise jurídico-tributária e econômico-social de todos os benefícios tributários constantes do Demonstrativo de Benefícios



incompetência de determinado Ente para tributar determinados fatos, motivo pelo qual não podem ser enquadradas no conceito de “benefício fiscal”<sup>570</sup>.

Dessa forma, para identificar quais isenções são “impróprias” e, por isso, não geram renúncias de receita, é necessário um conhecimento preciso dos limites materiais da competência tributária para a imposição de determinado tributo outorgada pela Constituição Federal, o que nem sempre é fácil<sup>571</sup>.

Conclui-se, enfim, que as normas que veiculam isenções, hipóteses de não incidência ou de alíquota zero<sup>572</sup> podem se enquadrar no conceito de “benefício fiscal”, acarretando o aparecimento de renúncias de receita. Para tanto, devem constituir uma redução discriminada da tributação de determinados fatos, os quais devem ser passíveis de tributação pelo tributo renunciado, não caracterizando assim isenções “impróprias”.

---

Tributários do exercício de 2003, quando constatou que o órgão considerava como benefícios um conjunto de dispositivos legais que não se constituem de fato em renúncia fiscal, produzindo aumento de valor estimado dos benefícios. Esse foi o caso de grande parte dos 47 itens constantes no artigo 39 do Decreto n. 3.000/1999, os quais são compostos de rendimentos que não constituem “rendimento tributável”. Descobriu-se também que à época o software da declaração de ajuste anual de IRPF contemplava apenas 11 tipos de opções de rendimentos isentos e não tributáveis, e um deles se refere ao tipo “outros”. Isso faz com que as demais 37 situações tipificadas na legislação própria possam ser registradas no campo “outros”. Quando os computadores fazem leitura e recolhem os dados dos campos, não captam de forma diferenciada todos os rendimentos isentos. O resultado é uma mistura de rendimentos não tributáveis por sua natureza com os propriamente isentos, fazendo que haja uma superestimação nos benefícios oriundos do IRPF. Cf. Acórdão n. 38/2004 – Plenário TCU.

<sup>570</sup> Pode-se frisar que seria possível sustentar que, ao determinar uma norma que um fato é isento de um tributo, está o legislador implicitamente afirmando que determinado fato se inclui na competência tributária do tributo, motivo pelo qual toda isenção acarretaria o aparecimento de renúncias de receita. Isso porque, caso efetivamente o Ente político não seja detentor de competência tributária para tributar o fato X, a norma isentiva seria inconstitucional, motivo pelo qual sua vigência pode teoricamente ser expelida do ordenamento jurídico pelos remédios constitucionais competentes. Entretanto, tendo em vista que da isenção derivam os mesmos efeitos da não incidência, tem-se que os efeitos de tal norma são exclusivamente relativos ao direito financeiro, motivo pelo qual os contribuintes não teriam o necessário interesse de agir para buscar a declaração de inconstitucionalidade de tal norma perante o Poder Judiciário.

<sup>571</sup> Tal análise é sem dúvida simples para os tributos de competência dos entes subnacionais, uma vez que, em vista da necessidade de uniformização, esses fatos geradores são em geral especificados por lei complementar. Ademais, há também a possibilidade de se comparar os fatos tributáveis instituídos por um Ente com os de outros entes de mesmo nível. No caso de um tributo estadual ou municipal, há um regramento por lei complementar, o que torna os contornos do fato gerador muito mais nítidos. Por exemplo, não poderia um município entender que determinada atividade tem natureza jurídica de “prestação de serviços”, tributada pelo ISS, enquanto para outro essa mesma atividade não o fosse. Já nos tributos federais, a análise se torna mais complexa, tendo em vista que a lei ordinária federal, de competência da União, muitas vezes acaba por definir os fatos geradores albergados pela Constituição Federal no que se refere aos tributos de sua competência

<sup>572</sup> Ou “base de cálculo zero”.

### 3.2.1 A isenção tópica nos tributos plurifásicos

Outra questão digna de análise é a das isenções concedidas em tributos plurifásicos sujeitos ao mandamento constitucional da não cumulatividade em face do regime jurídico do gasto tributário.

A isenção concedida para uma determinada operação intermediária nessa espécie de tributos possui características que a tornam distinta das demais isenções, porque o recolhimento de um tributo por uma das etapas da cadeia produtiva, embora constitua receita para o Estado, também gera uma contrapartida, que é o direito ao aproveitamento do mesmo valor como crédito para a próxima operação a ser realizada com a mesma mercadoria<sup>573</sup>.

Nesse sentido, quando uma isenção é concedida para o tributo não cumulativo a uma determinada operação com mercadorias em uma cadeia produtiva, a próxima etapa da cadeia em regra não terá direito ao crédito do tributo cobrado na etapa anterior<sup>574</sup>, o qual não foi recolhido<sup>575</sup>.

Por este motivo, este tipo de isenção não resultaria em uma perda de arrecadação para o Estado, na medida em que o valor não arrecadado será compensado pelo recolhimento a maior na etapa seguinte, devido à vedação ao crédito do tributo. Dessa

---

<sup>573</sup> Trata-se da adoção, no ordenamento pátrio, do chamado “sistema de crédito físico”, em vez do chamado “sistema do crédito financeiro”, utilizado em outros países. Sobre o sistema do crédito físico, ALCIDES JORGE COSTA ensina que “*é muito comum ouvir-se falar em dedução física e dedução financeira. Trata-se de terminologia oriunda da doutrina francesa, que tinha em vista a legislação daquele país: a dedução física diz respeito ao imposto incidente sobre os ingredientes físicos do produto e a dedução financeira, ao tributo que recai sobre os bens instrumentais*”. Cf. COSTA, Alcides Jorge. *O ICM na Constituição e na Lei Complementar*. Obra citada (nota 426). p. 27.

<sup>574</sup> Por esse motivo, o direito ao crédito fiscal após uma etapa isenta estiolaria a produtividade do sistema. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 254.

<sup>575</sup> Esse é o caso do ICMS, como expressamente determinado no artigo 155, § 2º, I, “a”, da Constituição Federal, o qual estabelece que a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, “*não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes*”. No que se refere ao IPI, embora não exista o mesmo mandamento expresso, a vedação ao crédito nas saídas isentas foi reconhecida pelo STF no julgamento do RE n. 350.446-PR, que conta com a seguinte ementa: “*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido*”. Cf. STF. RE n. 350.446-PR. Publicado no DJ 06.06.2003, p. 32.

forma, o efeito prático de tal isenção para o Erário é tão somente a postergação do pagamento do tributo<sup>576</sup>.

Em vista dessas características, pode-se questionar se a isenção tópica nessa espécie de tributos pode ser considerada um “benefício fiscal” e, com isso, ocasionar renúncias de receita.

Sobre a questão, em primeiro lugar verifica-se que essas isenções, como as demais, enquadram-se no conceito de “benefício fiscal” adotado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, na medida que, sendo instituídas em caráter “não geral”, representam um “desvio” à norma de referência.

Assim, o que as distingue das demais é somente o fato de que a perda de arrecadação decorrente de sua instituição será compensada com a ausência de crédito na etapa seguinte. Tal característica, entretanto, não é suficiente para se determinar o não enquadramento desse instituto no conceito de “benefício fiscal” adotado pela legislação em vigor, conceito que, como visto, utiliza tão somente critérios formais.

Entretanto, tendo em vista que a instituição dessas isenções determina em si mesma uma compensação natural dos seus efeitos ao Erário público, por meio da anulação do crédito na etapa seguinte, verifica-se que o efeito financeiro do benefício é somente a postergação do pagamento do tributo.

Então, caso a metodologia de cálculo aplicada para a quantificação do gasto tributário não considere o custo da postergação<sup>577</sup>, bastará demonstrar a compensação para que o proponente de tal benefício comprove que o resultado de gastos tributários é nulo, eximindo-se assim da obrigação de apresentar medidas compensatórias<sup>578</sup>.

Dessa forma, conclui-se que as isenções tópicas nos tributos plurifásicos não cumulativos, quando determinam somente a postergação do pagamento do tributo, como todo benefício fiscal a “custo zero”, enquadram-se no conceito de “benefício fiscal”, cabendo assim a demonstração quantitativa da ausência numérica de renúncias de receita para evitar a necessidade de medidas compensatórias.

---

<sup>576</sup> Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 243. Sobre a possível existência de prejuízo ao Erário na postergação do pagamento de tributos, Cf. Capítulo III, item 7.1.

<sup>577</sup> Sobre essa questão, Cf. Capítulo III, item 7.1.

<sup>578</sup> Assim, verifica-se que, uma vez demonstrada a compensação natural de tal renúncia de receita, a proposta de instituição de tal benefício terá cumprido o requisito disposto no artigo 14, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Não se pode, contudo, confundir o diferimento com a isenção em sentido estrito, a qual tem como efetiva consequência o aparecimento de gastos tributários. Caso a isenção tópica de uma etapa da cadeia produtiva, por algum motivo, não seja compensada nas etapas seguintes<sup>579</sup>, verifica-se uma verdadeira exoneração, com as consequências financeiras a ela peculiares<sup>580</sup>.

Então, analisado o regime jurídico das isenções no que se refere ao gasto tributário, parte-se para a análise de outra forma tradicional de instituição de benefícios fiscais: a redução do critério quantitativo da norma de incidência tributária.

#### 4 AS REDUÇÕES DE BASE DE CÁLCULO

Até agora foram estudados somente os benefícios fiscais que determinam o não pagamento de um tributo para determinados fatos. Tais normas determinam que a ocorrência de determinados fatos não acarretará a instauração da relação obrigacional jurídico-tributária.

Entretanto, existem também benefícios fiscais que determinam a redução do valor de tributo a ser pago. Para tanto, tais normas atuam sobre o critério quantitativo da regra matriz de incidência, reduzindo o valor da importância pecuniária objeto da relação obrigacional decorrente da verificação de determinado fato gerador.

O critério quantitativo da regra de incidência tributária é, via de regra<sup>581</sup>, definido por dois fatores, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota, sendo que da combinação de ambos surge o valor do tributo devido.

---

<sup>579</sup> É o caso, por exemplo, de um ato legal que estabeleça a manutenção do crédito relativo a saídas isentas para determinada operação no que se refere ao ICMS, na medida em que a vedação a tal crédito pode ser, em tese, afastada pela legislação nos termos do artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal.

<sup>580</sup> Segundo JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “por outro lado, as normas isençionais não se confundem com as normas atributivas de diferimento desse imposto. Por isso mesmo, descabe argumentar – contra a atribuição de efeito de crédito à isenção do IPI – com a liberdade do legislador para optar entre o diferimento ou isenção desse imposto. Essa liberdade se movimenta num momento pré-jurídico, ou seja, de política legislativa. Porque, uma vez exercida legalmente, a opção, a liberdade cede lugar à vinculação. O intérprete e aplicador da lei não pode transformar em diferimento aquilo que foi legalmente instituído como isenção”. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 354.

<sup>581</sup> Naturalmente, não se pode deixar de considerar os chamados “tributos fixos”, os quais não contêm uma base de cálculo e alíquota definidas (seria o caso, por exemplo, do Imposto sobre Serviços incidentes sobre profissionais liberais, bem como grande parte das taxas). Nesses casos, não seria possível tecnicamente a redução da alíquota ou da base de cálculo separadamente, mas somente do critério quantitativo como um todo. Tal redução, entretanto, se enquadraria no conceito de “benefício fiscal”, ocasionando renúncias de receita.

Nesse sentido, uma norma que veicule uma redução de base de cálculo ou de alíquota produz, em última instância, uma redução das receitas tributárias, sendo passível de se enquadrar no conceito de “benefício fiscal”. Dessa forma, verifica-se prontamente que as normas que veiculam uma redução da base de cálculo possuem a mesma natureza que as normas redutoras da alíquota, podendo ambas serem utilizadas para reduzir a tributação de modo discriminado.

A base de cálculo, conforme a lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER, é o núcleo do tributo<sup>582</sup>, sendo a própria valoração quantitativa do fato gerador<sup>583</sup>. Nesse sentido, a doutrina do direito tributário mostra que, em tese, existe uma base de cálculo própria para cada tributo<sup>584</sup>, motivo pelo qual esta, como visto, não pode ser aumentada pelo legislador de um Ente político para além dos limites do fato gerador<sup>585</sup>, sob pena de ultrapassar a competência constitucional impositiva.

Assim, embora não seja permitido ao legislador aumentar a base de cálculo de determinado tributo para cumprir objetivos de política fiscal, certo é que não há nenhum impedimento no ordenamento jurídico brasileiro para a redução de tal critério quantitativo, ocasião que torna possível o aparecimento de renúncias de receita.

Tecnicamente, as reduções de base de cálculo<sup>586</sup> devem ser sempre parciais, porque a “base de cálculo zero”, tal como a alíquota zero, seria instituto diverso, o qual, como visto, se entrelaça com os institutos da isenção e da não incidência.

Tal como o fenômeno da isenção e da não incidência, também há divergência no que se refere à natureza jurídica das reduções parciais de base de cálculo. Por um lado, há quem entenda que a redução da base de cálculo nada mais é do que uma “isenção parcial”, que mutila parcialmente uma hipótese de incidência do fato gerador. Esse é o

---

<sup>582</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Obra citada (nota 150). p. 338. Ressalte-se que, conforme notado por VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, o que ALFREDO AUGUSTO BECKER denomina base de cálculo é coisa diversa, geralmente conhecida como o aspecto material do fato gerador. Cf. ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do Montante do Tributo. Quantificação, Fixação e Avaliação*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995. p. 116. Já para GERALDO ATALIBA, o aspecto material da hipótese de incidência é a conceituação legal de uma determinada consistência e forma que constituem o seu próprio núcleo essencial, pois os atributos dimensórios (ou a grandeza) deste aspecto se designam base impositiva. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Obra citada (nota 510). p. 96-97.

<sup>583</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Obra citada (nota 329). p. 163.

<sup>584</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Obra citada (nota 329). p. 163.

<sup>585</sup> Cf. Capítulo II, item 3.2.

<sup>586</sup> O termo “redução”, que deriva do latim *reductio*, de *reducere* (reduzir), é empregado, na linguagem jurídica, em diversos sentidos. No presente caso, é aplicado com o sentido de reduzir quantitativamente a base de cálculo de um tributo. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 108.

entendimento, por exemplo, de F. C. PONTES DE MIRANDA<sup>587</sup>, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>588</sup> e RICARDO LOBO TORRES<sup>589</sup>, os quais já se manifestaram afirmando que as isenções podem ser totais ou parciais<sup>590</sup>.

Entretanto, em sentido contrário encontra-se o entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, coerente com sua teoria da norma jurídica tributária, para quem a denominação de isenção parcial para o fenômeno da redução do imposto a pagar é inaceitável<sup>591</sup>.

O motivo é que, para o autor, a isenção só pode ser total, pois a isenção é o contrário da incidência do tributo, confundindo-se inclusive com as normas de não incidência. Nesse sentido, as reduções do valor a ser pago pressupõem a incidência da norma e a existência da relação obrigacional jurídico-tributária, motivo pelo qual não podem se confundir com o fenômeno da isenção ou da não incidência<sup>592</sup>.

Esse entendimento parece ser o mais acertado sobre a questão. Como visto na análise da natureza jurídica da isenção, tais normas têm como característica definidora o fato de investirem sobre a regra de incidência tributária, fazendo com que esta não se aplique sobre determinados fatos. Assim, tais normas são por natureza distintas das normas que determinam a redução da importância pecuniária objeto da relação obrigacional, uma vez que estas pressupõem a incidência da norma tributária.

---

<sup>587</sup> Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Questões Forenses*. Obra citada (nota 357). p. 90.

<sup>588</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. Obra citada (nota 239). p. 281.

<sup>589</sup> Para o autor, “a dedução é benefício que diz com a base de cálculo ou a alíquota, e não com o montante do imposto, tal como ocorre com a redução ou crédito fiscal. Na dedução diminui-se a base de cálculo, com o que se obtém um imposto menor, mas não se reduz diretamente o quantum do tributo. A natureza da dedução é de uma isenção parcial, ou seja, dispensa do pagamento de uma parcela do tributo devido ou a suspensão da eficácia da norma impositiva em seu aspecto quantitativo”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 364.

<sup>590</sup> Sobre essa questão, deve-se ressaltar que o próprio STF reconheceu que a redução de base de cálculo é verdadeira isenção parcial no RE n. 174.478/SP, inclusive ensejando a anulação proporcional dos créditos de ICMS da etapa produtiva seguinte.

<sup>591</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 237-238.

<sup>592</sup> Nas palavras do autor, “a isenção ou é total ou não o é, porque a sua essência consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurídico previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no quantum da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 237-238. Assim, para o autor, enquanto a isenção “entra” na hipótese da norma depurando a descrição do fato gerador, impedindo o nascimento do dever tributário, a base de cálculo e a alíquota são apenas um quantificador do dever tributário já nascido. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 232.

Destarte, determinando as normas de redução da base de cálculo tão somente a redução do valor pecuniário objeto da relação obrigacional tributária, estas claramente podem acarretar gastos tributários. Neste diapasão, parte-se para o estudo de tais normas frente ao conceito de “benefício fiscal”, de modo a se determinar, no caso concreto, quando há o aparecimento de renúncias de receita.

Tal análise será empreendida em duas etapas, tendo em vista que as reduções de base de cálculo podem ser feitas diretamente ou indiretamente, através da possibilidade de deduções.

#### 4.1 A redução direta da base de cálculo

A maneira mais tradicional de introduzir uma redução de base de cálculo é por meio de um comando normativo expresso. É o caso de uma norma que determine expressamente que a base imponible de um determinado fato gerador será inferior ao devido.

Exemplo típico de redução direta da base de cálculo é o benefício instituído para os produtos da cesta básica pelo Estado de São Paulo para o ICMS, benefício que consta no artigo 3º do Anexo II do Regulamento do deste imposto<sup>593</sup>, que determina que *“fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com os produtos a seguir indicados, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7%”*<sup>594</sup>.

Como visto, reportando-se a base de cálculo diretamente ao fato gerador do tributo, haverá necessariamente uma base de cálculo “própria” para cada fato gerador, motivo pelo qual, ao receber um Ente político a competência para tributar determinados fatos, já se encontraria determinada qual a base de cálculo definida para a norma de incidência tributária<sup>595</sup>.

---

<sup>593</sup> Decreto n. 45.490/2000.

<sup>594</sup> Redação dada pelo Decreto n. 50.071/2005. Ressalte-se que tal benefício foi autorizado pelo Confaz com o Convênio n. 128/1994. Como se vê, a redução de base de cálculo direta se confunde com a redução de alíquota, tendo o mesmo efeito final. Essa técnica é especialmente utilizada pelos Estados no que se refere ao ICMS, uma vez que, nos termos do artigo 155, § 2º, VI, da Constituição Federal, as alíquotas internas não podem ser menores que as alíquotas interestaduais.

<sup>595</sup> Esse seria o caso, a título de exemplo, do IRPJ. Sendo a União Federal competente para a instituição desse tributo, somente o pode instituí-lo tendo como base de cálculo a “renda” ou “lucro” das pessoas jurídicas, e esta é a base de cálculo padrão do tributo.

Tal base de cálculo própria para um tributo constitui o limite máximo desse elemento do critério quantitativo da regra matriz, tendo em vista que a competência constitucional outorgada para o Ente seria extravasada caso a base imponible fosse alargada além desse limite. Dessa forma, nada impede que o Ente político estabeleça uma base de cálculo inferior àquela que é própria do tributo, ocasião em que estaria por opção própria renunciando arrecadação.

Naturalmente, nem toda instituição de base de cálculo inferior à “própria” para o fato gerador pode ser englobada no conceito de “benefício fiscal”<sup>596</sup>, pois este, como visto, exige que tal norma seja excepcional, ocasionando reduções discriminadas de tributação. Este entendimento é expressamente estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal ao conceituar os benefícios fiscais, determinando no § 1º do seu artigo 14 que somente acarreta renúncias de receita a “*modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições*”.

Desse modo, ainda que um determinado Ente político estabeleça para todas as situações uma base de cálculo inferior àquela que juridicamente quantificaria adequadamente o fato gerador, ainda assim não haveria um “benefício fiscal” e o aparecimento de gastos tributários, na medida em que a referida redução não seria discriminada.

Verifica-se, portanto, que a base de cálculo da norma de referência (*benchmark*) de um determinado tributo não é, necessariamente, a base de cálculo própria ou máxima para o fato gerador, mas sim a base de cálculo aplicável à generalidade dos casos. Destarte, conclui-se que haverá o aparecimento de renúncias de receita somente nos casos em que norma legal determinar a redução da base de cálculo de modo discriminado<sup>597</sup>.

Deve-se ressaltar, contudo, que sem dúvida haverá um *benchmark* diferente para cada fato gerador substancialmente distinto, na medida em que a base de cálculo “própria” para cada hipótese de incidência também será substancialmente distinta. Assim, a redução de base de cálculo que corresponde a um benefício fiscal não será necessariamente a que provoca uma redução discriminada de tributação em relação a todas as demais, mas somente às bases de cálculo instituídas para fatos geradores semelhantes.

---

<sup>596</sup> Se tal assertiva fosse verdadeira, deveria aplicar-se também para a alíquota, o que determinaria que todas as alíquotas instituídas com valor inferior à máxima permitida ocasionariam renúncias de receita.

<sup>597</sup> Nesse sentido, se lei federal veiculasse uma norma hipotética determinando que a base de cálculo do imposto sobre a renda seria, em todas as situações, equivalente à metade da renda auferida pelos contribuintes, tal norma não se enquadraria no conceito de “benefício fiscal”, e por isso não acarretaria renúncias de receita.



A redução direta de base de cálculo é por vezes fácil de ser encontrada, porque em grande parte das situações é estabelecida expressamente pela legislação, determinando uma redução discriminada de tributos<sup>598</sup>. Entretanto, com frequência tais reduções não são diretamente instituídas pelo direito positivo, mas veiculadas junto com normas de determinação do *quantum debeatur*. É o caso das normas que determinam a inclusão ou não de valores na base de cálculo do tributo, caso em que a identificação dos benefícios fiscais torna-se mais difícil, pois os valores excluídos podem ou não estar inclusos na base de cálculo própria do tributo.

Dessa forma, como no caso das chamadas isenções “impróprias”, a identificação dos benefícios fiscais nas normas que determinam a base de cálculo de um tributo exige um conhecimento preciso de qual seria a base de cálculo “própria” para cada fato gerador, sendo somente assim possível determinar a existência ou não de renúncias de receita<sup>599</sup>.

Por fim, deve-se ressaltar que é comum a veiculação de benefícios fiscais juntamente com instrumentos legítimos de apuração da base imponible, quais sejam, as deduções da base de cálculo.

## 4.2 As deduções da base de cálculo

As deduções de base de cálculo são técnica utilizada comumente nos tributos sobre a renda para a determinação da renda tributável<sup>600</sup>. Tais tributos, em geral construídos sobre o princípio da capacidade contributiva, têm sua base de cálculo definida a partir de conceitos brutos, dos quais são permitidas deduções para se chegar ao valor líquido base da tributação<sup>601</sup>.

---

<sup>598</sup> Como o exemplo supracitado de redução de base de cálculo pelo ICMS paulista referente a produtos que compõem a cesta básica.

<sup>599</sup> Vale ressaltar que, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, as determinações da legislação referentes à exclusão de valores da base de cálculo de um tributo podem ser, em sua essência, normas de isenção. É o caso dos tributos periódicos sobre a renda, pois, “*ao relacionar as espécies de receitas que são excluídas da base de cálculo tributária, referidas leis acabaram por instituir verdadeira isenção, mediante mutilação parcial do critério quantitativo da regra-matriz de incidência. Se a base de cálculo é a medida do fato jurídico tributário (função mensuradora), qualquer exclusão que se pretenda fazer implicará reduzir a regra matriz de incidência, colocando o fato excluído fora do âmbito da percussão tributária*”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. Obra citada (nota 492). p. 522.

<sup>600</sup> Naturalmente, existem deduções para outros tipos de tributos. Este é o caso, a título de exemplo, das deduções dos descontos incondicionais permitidas à base de cálculo do ICMS.

<sup>601</sup> Em suma, há gravames cuja apuração demanda a realização de várias operações, como exclusões, inclusões e ajustes. Cf. Acórdão n. 38/2004 – Plenário TCU.

Nesse sentido, as deduções de base de cálculo representam minorações sobre o *quantum* tributário sujeito a tributação, as quais beneficiam determinados valores e operações<sup>602</sup> de modo a se chegar à real base de cálculo de um tributo. Dessa forma, as deduções são em grande parte instrumentos legítimos de apuração da base de cálculo de tributos (chamadas de deduções naturais) e não benefícios fiscais.

Assim, no IRPJ as deduções necessárias para extrair o *lucro tributável*, como é o caso das despesas operacionais, não podem ser consideradas benefícios fiscais<sup>603</sup>, uma vez que buscam apenas a determinação da efetiva base de cálculo do tributo<sup>604</sup>.

Entretanto, há casos em que a possibilidade de deduções pode não corresponder à sistemática regular de apuração da base de cálculo de um tributo, ocasião em que as deduções poderão enquadrar-se no conceito de “benefício fiscal”<sup>605</sup>.

Nesses termos, a identificação dos benefícios fiscais introduzidos por meio da possibilidade de deduções à base de cálculo requer análise cuidadosa, uma vez que não se deve confundir os descontos que correspondem à sistemática normal de apuração do *quantum debeat* com os instituídos com natureza de benefício fiscal<sup>606</sup>. Para tanto, mais uma vez resta necessário o conhecimento preciso das características da base de cálculo “própria” de um tributo para a identificação dos benefícios fiscais.

Nesse sentido, não são raros os casos de deduções que causam dúvida sobre o seu enquadramento no conceito de benefício fiscal. Caso clássico de tal discussão é a dedutibilidade em diversos países dos gastos com saúde da base de cálculo dos tributos sobre a renda das pessoas físicas.

---

<sup>602</sup> Nos dizeres de GUILHERME W. O. MARTINS, “*com as deduções (ou abatimentos) à matéria colectável pretende-se beneficiar fiscalmente certa categoria de operações ou valores autorizando o seu desconto à realidade objecto de tributação, ou seja, resultam do processo de determinação da matéria colectável em abstracto*”. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 67. No mesmo sentido, Cf. XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. Obra citada (nota 522). p. 291.

<sup>603</sup> Cf. BOSS, Alfred; ROSENSCHON, Astrid. *Steuervergünstigen in Deutschland: eine Aktualisierung*. Obra citada (nota 137). p. 2.

<sup>604</sup> Já as demais deduções, que não são consentâneas com a natureza jurídica do tributo, são benefícios fiscais e produzem renúncia de receita. Sobre a questão, Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 240-241. A determinação do lucro tributável, ao menos teoricamente, é feita em nosso país de acordo com as regras contábeis tradicionais, em que são aplicadas as deduções que fazem efetivamente parte da estrutura padrão de incidência do imposto. Os benefícios fiscais, por sua vez, seriam aplicados na forma de “exclusões” do lucro real em um livro próprio, que é o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur). Já as adições que aparecem no Lalur obviamente não se caracterizam como benefícios fiscais, uma vez que elas aumentam o valor de tributos a ser pagos.

<sup>605</sup> Tal como concluído por STANLEY S. SURREY. Cf. SURREY, Stanley S.; McDANIEL, Paul R. *Tax Expenditures*. Obra citada (nota 43). p. 3. Em sentido similar, Cf. Acórdão n. 38/2004 – Plenário TCU.

<sup>606</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 238.

STANLEY S. SURREY, na primeira obra acadêmica a analisar o conceito de gasto tributário, examinou a questão com profundidade<sup>607</sup>, mostrando que é possível o entendimento de que, sendo os gastos com saúde necessários, a dedução é apenas uma forma de ajustar a capacidade contributiva dos indivíduos com doenças e outros sem doenças<sup>608</sup>.

Esse entendimento, embora dotado de grande apelo, não parece aplicável quando ao IRPF brasileiro. Isso porque não se encontram na legislação elementos normativos que determinem objetivamente o que é considerado “rendimento”<sup>609</sup>, motivo pelo qual a Secretaria da Receita Federal acertadamente incluiu em todos os seus demonstrativos os gastos tributários decorrentes das deduções com despesas médicas e gastos com instrução<sup>610</sup>.

Por fim, como visto, o conceito de “benefício fiscal” encontrado no ordenamento brasileiro determina que somente as reduções de base de cálculo que determinem redução discriminada de tributos ou contribuições se enquadram no instituto. Dessa forma, a

---

<sup>607</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Obra citada (nota 32). p. 21. Sobre essa questão, Cf. BORBA, Eduardo José Paiva. Abatimentos com Despesas de Saúde e Educação da Base de Cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Física: Incentivos Fiscais ou Realização do Mínimo Existencial? In: MARTINS Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 109-123.

<sup>608</sup> Nesse sentido, o mesmo raciocínio poderia ser aplicado para as deduções com educação, sendo apenas uma forma de ajustar a capacidade contributiva dos cidadãos, chegando-se ao verdadeiro “rendimento”. Esse é o entendimento de MARCOS NÓBREGA, que afirma que “é óbvio que um contribuinte que tem elevadas despesas médicas ou mesmo altos gastos com educação possui menor capacidade para pagar tributo do que o outro. Dessa forma, as deduções do imposto de renda fazem parte da estrutura básica do imposto e servem como indicadores de capacidade contributiva do indivíduo”. Assim, para o autor tal mecanismo faz parte da “gênese” da “estrutura” do imposto de renda e, portanto, não pode ser considerado como benefício fiscal. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 27.

<sup>609</sup> Como se pode depreender da legislação federal, o fato gerador do IRPF é o rendimento da pessoa física em sua totalidade, sendo quaisquer deduções de gastos facultativos um benefício fiscal.

<sup>610</sup> A título de exemplo, Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 1998*. Obra citada (nota 380). Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 1999*. Obra citada (nota 380). Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2000*. Obra citada (nota 380). Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2001*. Obra citada (nota 380). Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2002*. Obra citada (nota 380). Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2003*. Obra citada (nota 380). Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2004*. Obra citada (nota 372). Vale ressaltar que, como visto, as deduções com dependentes não são incluídas nos relatórios de renúncia de receita federais, fato que deriva da adoção de um conceito sem base legal de “benefício fiscal”. Cf. Capítulo II, item 4.3.

permissão legal de uma dedução que não acarreta redução discriminada não pode ser considerada um benefício fiscal<sup>611</sup>.

Sobre a questão, certo é que mesmo as deduções permitidas para as totalidades dos contribuintes acarretam redução discriminada da carga tributária, já que somente os contribuintes que possuem valores a serem deduzidos se beneficiam com a referida norma. E mesmo que todos os contribuintes tenham valores a serem deduzidos, ainda assim haveria discriminação, na medida em que uns podem efetuar deduções maiores do que os demais.

Dessa forma, a particularidade das deduções de base de cálculo é que estas quase sempre acarretam redução “discriminada” de tributos, motivo pelo qual praticamente todas as deduções que não correspondem à sistemática natural de apuração da base de cálculo se encaixam no conceito de “benefício fiscal”<sup>612</sup>.

Talvez somente os casos em que seja permitida uma dedução de valores pagos compulsoriamente pela generalidade dos contribuintes possam ser caracterizados como deduções indiscriminadas, com efeitos similares para todos os contribuintes. Tal situação ocorre nas regras que permitem deduções de tributos pagos, já que, sendo os tributos devidos por todos os contribuintes de modo igual, sob uma mesma regra de incidência, a dedutibilidade dos valores recolhidos ao Erário não representaria uma redução discriminada, e por isso não se enquadraria no conceito de benefício fiscal.

Esse seria o caso da dedutibilidade no IRPF das despesas com contribuição previdenciária oficial. Não é possível afirmar que tal regra de dedutibilidade acarretaria uma redução “discriminada” de tributos, favorecendo mais um grupo de contribuintes do que outros, pois praticamente todos os contribuintes do IRPF, de modo indiscriminado, são obrigados a efetuar o pagamento da referida contribuição<sup>613</sup>.

---

<sup>611</sup> Sobre a questão, vale ressaltar que o Tribunal de Contas da União já concluiu que as diferenças de apuração do imposto de renda decorrentes da possibilidade de opção entre as sistemáticas de cálculo do lucro real e do lucro presumido não são efetiva renúncia tributária, pois são distintas formas de incidência da norma jurídica que fixa a tributação do IRPJ. Cf. Acórdão n. 38/2004 – Plenário TCU. Ressalte-se que não há pronunciamento sobre a apuração simplificada do IRPF, a qual pode ser enquadrada no conceito de “benefício fiscal”, na medida em que as deduções do IRPF possuem natureza distinta das deduções para o cálculo do IRPJ.

<sup>612</sup> Tal questão, em realidade, ainda não possui uma solução, motivo pelo qual é igualmente defensável o entendimento de que quaisquer deduções aplicáveis a todos os contribuintes fazem parte do *benchmark*.

<sup>613</sup> Nesse sentido, verifica-se que a dedução das contribuições previdenciárias oficiais não são consideradas como benefício fiscal por nenhum dos demonstrativos de gastos tributários do governo federal publicados até a presente data. Obviamente, pode-se atribuir esse fato à interpretação de que tais valores não são efetivo rendimento do contribuinte, motivo pelo qual essa regra seria uma “dedução natural” do referido imposto.

Por fim, analisadas as reduções de base de cálculo, resta necessário o estudo da outra forma possível de diminuir o critério quantitativo da norma de incidência: as reduções de alíquota.

## 5 AS REDUÇÕES DE ALÍQUOTA

Como descrito no item anterior, a alíquota é parte do critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária, a qual, conjugada com a base de cálculo, determina o valor da prestação pecuniária objeto da relação jurídico-tributária.

Etimologicamente, a alíquota possui o significado de “parte”, sendo a parcela que se contém no todo um número exato de vezes, motivo pelo qual é entendida como a quota, fração ou parte da base de cálculo que o Estado clama para si<sup>614</sup>. Nesse sentido, a alíquota é geralmente encontrada como uma fração<sup>615</sup>, percentual ou não, da base de cálculo do tributo, a qual representa financeiramente o valor de tributo a ser pago<sup>616</sup>.

Ao contrário da base de cálculo, não existe uma alíquota “própria” para cada fato gerador, motivo pelo qual o legislador ordinário é plenamente livre para determinar a alíquota aplicável para cada hipótese de incidência<sup>617</sup>.

Nesses termos, pode-se considerar a alíquota como o instrumento primordial de política tributária, na medida em que é uma grandeza livremente determinada pelo legislador para reduzir ou elevar a arrecadação tributária, podendo ser manipulada de acordo com as necessidades de arrecadação do Estado.

Resta claro, portanto, que a mera redução da alíquota de um tributo, aplicável para a totalidade dos contribuintes, não se caracteriza como um “benefício fiscal”, uma vez que se trata de medida tradicional de administração da arrecadação tributária, não podendo ser comparada com uma despesa pública<sup>618</sup>.

Assim, o artigo 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que se enquadra no conceito de benefício fiscal somente a “*alteração de alíquota ou modificação*

---

<sup>614</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Obra citada (nota 433). p. 338.

<sup>615</sup> Embora existam também as chamadas “alíquotas fixas”, usualmente encontradas nas taxas.

<sup>616</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Obra citada (nota 433). p. 339.

<sup>617</sup> Naturalmente, a liberdade do Ente tributante é restrita pela proibição do confisco, nos termos do artigo 150, IV, da Constituição Federal. Sobre esse princípio, Cf. HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

<sup>618</sup> Admitir o contrário seria entender que as alíquotas de tributos devem ser sempre as máximas para que não haja renúncia de receita.

*de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições*”<sup>619</sup>. Dessa forma, somente a redução de alíquotas para uma parte dos fatos geradores é que poderá enquadrar-se no conceito de “benefício fiscal”, pois constitui uma exceção à alíquota contida na norma de referência do tributo (*benchmark*).

Conclui-se, portanto, que somente o estabelecimento discricionário, pelo legislador, de uma alíquota mais reduzida para um grupo restrito de contribuintes encerra a criação de uma norma benéfica excepcional contrária à generalidade própria da norma “padrão” de tributação, acarretando assim o aparecimento de renúncias de receita<sup>620</sup>.

Em que pese a simplicidade de tal definição, certo é que a identificação da alíquota contida na norma de referência é tarefa complexa, em vista da existência, em diversos tributos, de alíquotas distintas para fatos geradores substancialmente distintos. É o que ocorre com as alíquotas distintas de IRPF para a renda obtida no trabalho e o ganho de capital na alienação imobiliária, fatos geradores que, por sua natureza, não podem ser diretamente comparados.

Em tais casos, sendo substancialmente distintos os fatos geradores (a renda auferida pelo trabalho não é comparável com o ganho de capital), não é possível determinar qual seria a alíquota “geral” (integrante do *benchmark*) e qual seria um desvio desta, motivo pelo qual não é possível determinar em qual caso ocorre uma redução discriminada.

Dessa forma, conclui-se não ser possível, através do critério jurídico-formal, identificar uma alíquota favorecida e, com isso, um benefício fiscal nos casos em que existem alíquotas distintas para fatos geradores substancialmente distintos.

Por outro lado, nas diferenças de alíquotas para fatos geradores substancialmente similares, a identificação do *benchmark* e dos benefícios fiscais é fácil: sendo um determinado grupo de fatos geradores beneficiado por uma alíquota reduzida em relação a outros de mesma natureza, tal como uma alíquota de IRPF inferior para uma determinada classe de trabalhadores, restaria comprovada a existência de um benefício fiscal.

Há, contudo, dois casos especiais de alíquotas reduzidas que merecem uma análise específica, quais sejam, os casos de seletividade e progressividade.

---

<sup>619</sup> Nesse sentido, a lição de GUILHERME W. O. MARTINS, para quem “*as taxas preferenciais, ou reduzidas, por seu lado, corporizam derrogações ao direito fiscal comum, na medida em que implicam um âmbito mais restrito que a regra e contrariam a valoração ínsita nesta*”. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 74-75. No mesmo sentido, Cf. ASCENSÃO, José de Oliveira. *O Direito – Introdução e Teoria Geral, uma Perspectiva Luso-brasileira*. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2001. p. 437.

<sup>620</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 74-75.

## 5.1 A seletividade

No exame do regime das alíquotas distintas em face do conceito de gasto tributário, deve-se analisar o mandamento da seletividade, como determinado pela Constituição Federal para o IPI em seu artigo 153, § 3º, I, e para o ICMS em seu artigo 155, § 2º, III, sendo a seletividade obrigatória no primeiro caso e facultativa para o segundo<sup>621</sup>.

Nesse sentido, o constituinte outorgou ao legislador ordinário a possibilidade de dosar legitimamente a carga tributária em função de predicados de utilidade atribuídos aos produtos<sup>622</sup>, não esclarecendo, entretanto, o que se deve considerar essencial.

Na doutrina, verifica-se que grande parte dos estudiosos do tema entende que o mandamento da seletividade determina que o tributo recaia sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade<sup>623</sup>. Dessa forma, faz-se relação com a garantia do mínimo existencial, de modo que “*no ápice da escala, a sofrer a incidência pelas maiores alíquotas encontram-se os produtos de luxo, que por definição se tornam menos úteis e não essenciais ao consumo do povo, restringindo-se às necessidades das classes mais abastadas*”<sup>624</sup>.

Entretanto, há poucos elementos que determinam quais produtos são mais ou menos essenciais para o consumo final, motivo pelo qual é impossível a aplicação precisa de tal mandamento.

---

<sup>621</sup> Sendo facultativa a seletividade para o ICMS, pode-se questionar se a mera aplicação de tal mandamento nesse tributo seria uma renúncia de arrecadação, uma vez que essa instituição seria opção livre do legislador ordinário.

<sup>622</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. Obra citada (nota 492). p. 549.

<sup>623</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 441-442.

<sup>624</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 441-442. Já para SACHA CALMON NAVARRO COELHO, “*esta essencialidade está voltada às necessidades do consumidor final (remédios com pouco IPI e pote de escargot com muito IPI). Na maior parte das vezes, está voltada mesmo às necessidades da produção industrial e às políticas de extrafiscalidade*”. O autor também ressalva que “*somos contrários ao princípio da seletividade nos impostos indiretos sobre o consumo, exceto no caso do sales tax americano (imposto sobre vendas a consumidor final); no IPI e no ICMS, a seletividade não é de sua essência. A seletividade vem do princípio da justiça. Estes impostos recaem sobre o consumo. A capacidade contributiva visada é a do consumidor final, mas, porque deve ser antecipada, atrai a técnica, no caso do ICMS e do IPI, da não-cumulatividade, a permitir o repasse do ônus para a frente, mas apenas sobre o valor adicionado pelos agentes econômicos durante o processo de produção, circulação e consumo de bens*”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 378-379.

Em outro enfoque dado à questão, HENRY TILBERY mostra que o conceito de essencialidade deve ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas<sup>625</sup>. Para essa última perspectiva, segundo LUÍS EDUARDO SCHOUERI, “*tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles. Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica*”<sup>626</sup>.

Por sua vez, há quem entenda que o mandamento da seletividade simplesmente não pode ser aplicado de forma objetiva, pois seu emprego será em função da ideologia do legislador e de seus intérpretes<sup>627</sup>. Essa é a posição de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem “*distribuir os produtos industrializados pelas escalas da tabela, sob inspiração do primado da essencialidade é, decididamente, uma tomada de posição político-ideológica, sobre a qual não há o que discutir, porquanto nela se consubstancia o ato de vontade que o legislador emite, ao produzir a matéria legislada*”<sup>628</sup>.

Em vista da pluralidade de entendimentos sobre o conceito de “essencialidade”, limitamo-nos neste trabalho a concluir que, no que se refere ao regime jurídico do gasto tributário, o mandamento constitucional da seletividade tem como efeito tornar a norma de referência tributária (*benchmark*) dotada de uma escala seletiva de alíquotas em função da essencialidade do produto.

Nesse sentido, sendo cogente o mandamento de seletividade para um determinado tributo, parece correto o entendimento de que a instituição de alíquotas reduzidas para produtos considerados “essenciais” não pode se enquadrar no conceito de “benefício fiscal”, já que é parte da própria estrutura constitucional de incidência do tributo a tributação menos gravosa de tais produtos<sup>629</sup>, motivo pelo qual não haveria o aparecimento de gastos tributários<sup>630</sup>.

---

<sup>625</sup> Cf. TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Estudos Tributários em Homenagem à Memória de Rubens Gomes de Sousa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 331.

<sup>626</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 325.

<sup>627</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. Obra citada (nota 492). p. 550.

<sup>628</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. Obra citada (nota 492). p. 550.

<sup>629</sup> Em que pese a precisão de tal conclusão, certo é que o mandamento da seletividade determina alíquotas diferentes para os tributos incidentes sobre produtos de naturezas distintas. Afinal, sendo dois produtos de natureza similar, não seria justificável a determinação de alíquotas diferenciadas nos termos do mandamento da seletividade. Dessa forma, determinando a seletividade a instituição de alíquotas



## 5.2 A progressividade

O segundo mandamento a ser analisado no que se refere às alíquotas de tributo é o da progressividade, tal como determinado para o Imposto de Renda nos termos do artigo 153, § 2º, I<sup>631</sup>, e para o IPTU nos termos do artigo 156, § 1º, I, do texto constitucional<sup>632</sup>.

O mandamento da progressividade é associado pela doutrina ao conceito de capacidade contributiva, sendo uma forma de se chegar a este fim. Nesse sentido, para JOSÉ MAURÍCIO CONTI, “*a tributação progressiva é a forma de tributação que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva, pois visa igualar o sacrifício dos contribuintes e obter, assim, a equidade vertical*”<sup>633</sup>.

Destarte, a progressividade em matéria tributária pode ser justificada e até exigida caso seja vista como um fenômeno que complementa e concretiza o princípio da capacidade contributiva, já que exigir idêntico percentual de contribuintes com capacidade contributiva diversa seria impor menor sacrifício àqueles com maior capacidade contributiva<sup>634</sup>.

diferenciadas somente para produtos de naturezas distintas, é possível o entendimento de que não seria, como concluído acima, de qualquer forma possível a identificação de benefícios fiscais no que se refere à alíquota, pois é impossível a comparação de alíquotas incidentes sobre fatos geradores substancialmente distintos. Ademais, deve-se ressaltar também que, em nosso país, a seletividade é obrigatória somente para o IPI, cujas alterações de alíquota por decreto são excluídas do conceito de renúncia de receita nos termos do artigo 14, § 3º, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Sobre essa questão, Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 27.

<sup>630</sup> Questão digna de nota é a relativa à possibilidade de um Ente político, baseado no mandamento constitucional da seletividade, tributar à alíquota zero os produtos de primeira necessidade. Nesse caso, é possível afirmar que o legislador estaria apenas cumprindo a seletividade em sua melhor forma, e não instituindo um benefício fiscal.

<sup>631</sup> Tal dispositivo determina que o Imposto de Renda “*será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei*”.

<sup>632</sup> Tal dispositivo, inserido pela Emenda Constitucional n. 29/2000, determina que o IPTU deve “*ser progressivo em razão do valor do imóvel*”. Ressalte-se que existe a discussão sobre a possibilidade e constitucionalidade de a progressividade ser aplicada a impostos sobre o patrimônio, a qual não faz parte do objeto de estudo do presente trabalho. Sobre a questão, Cf. UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT/Educ, 1976. p. 82.

<sup>633</sup> Cf. CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética. 1996. p. 98.

<sup>634</sup> Nesse sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUERI faz um paralelo entre o mandamento de progressividade e o pensamento utilitarista, que deu base à teoria do sacrifício, segundo o qual deve o tributo implicar sacrifício equivalente de contribuintes com igual capacidade. Diferentes capacidades contributivas, por sua vez, implicariam tratamento diverso. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Obra citada (nota 4). p. 295-296.

Assim, para impor sacrifício maior para os contribuintes com maior capacidade contributiva, o mandamento de progressividade determina, em síntese, a instituição de alíquotas mais elevadas à medida que cresce o montante tributável<sup>635</sup>, estabelecendo nos tributos sobre a renda a aplicação de alíquotas mais elevadas para faixas maiores de renda, enquanto nos tributos sobre o patrimônio estabelece a necessidade de alíquotas mais gravosas para bens de maior valor.

Nesses termos, nos tributos submetidos ao mandamento de progressividade, a estrutura de alíquotas mais favorecida para bases de cálculo de montante inferior não pode enquadrar-se no conceito de “benefício fiscal”, uma vez que decorre do mandamento constitucional, logo de regra anterior à norma de incidência tributária<sup>636</sup>.

Ademais, a instituição de alíquotas progressivas, mesmo quando não há o mandamento de progressividade, não se encaixa no conceito de “benefício fiscal”, tendo em vista que as alíquotas progressivas se aplicam a todos os contribuintes, independentemente do montante total de sua renda, inclusive as faixas de isenção<sup>637</sup>.

Dessa forma, as alíquotas mais baixas para os detentores de menor renda ou para proprietários de imóveis urbanos de menor valor não são benefícios fiscais, mas, pelo contrário, parte intrínseca da norma de incidência de referência.

Assim, conclui-se que a imposição de alíquotas reduzidas para bases de cálculos menores nos tributos submetidos ao mandamento da progressividade não pode ser considerada benefício fiscal. Pelo contrário, caso seja detectada nesses tributos uma situação de “regressividade”, em que alíquotas menores incidem sobre faixas de renda menores, essa norma, além de inconstitucional, será um benefício fiscal, ocasionando gastos tributários.

---

<sup>635</sup> Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Obra citada (nota 624). p. 377.

<sup>636</sup> É possível o entendimento de que a isenção dos tributos sujeitos ao mandamento da proporcionalidade para a menor faixa não seria benefício fiscal, uma vez que somente determina o cumprimento do mandamento constitucional.

<sup>637</sup> Cf. Capítulo III, item 3.2. Vale ressaltar que a Secretaria da Receita Federal deixou de incluir a faixa de isenção do IRPF nos demonstrativos de gastos tributários federais a partir de 2004, com o refinamento do conceito de benefício fiscal. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 5.

## 6 OS CRÉDITOS DE TRIBUTO

Ao lado das reduções de alíquota e de base de cálculo, outro instrumento clássico de redução de receita é a outorga de créditos de tributo.

Tal instrumento constitui, em síntese, a permissão legal de abatimento do valor da obrigação tributária de certas quantias, as quais são chamadas usualmente de “créditos”<sup>638</sup>. Este instrumento opera de forma semelhante às deduções de base de cálculo, beneficiando determinados valores com o seu abatimento do montante de tributos a ser pago<sup>639</sup>. Por esse motivo é que na doutrina se encontram ambos os institutos em pé de igualdade, comparando o método de apuração de tributos baseado em deduções de “base sobre base” com o método de créditos chamado de “imposto sobre imposto”<sup>640</sup>.

Assim, verifica-se que a diferença técnica entre os “créditos de tributo” e as deduções de base de cálculo é tão somente pela forma como esses valores reduzem o *quantum debeatur*. Enquanto as deduções são diretamente subtraídas da base de cálculo, os créditos de tributo são abatidos do valor final de tributo a ser pago, mas ainda dentro do processo de quantificação do dever tributário<sup>641</sup>.

A possibilidade de abatimento de créditos é utilizada em praticamente todas as espécies de tributos. Entretanto, tal mecanismo é mais encontrado nos tributos sobre o consumo, tendo sido tradicionalmente utilizado como instrumento de implementação de uma tributação sobre o valor agregado.

---

<sup>638</sup> Naturalmente, tal vocábulo é utilizado em sentido impróprio, na medida em que os créditos de tributo não criam direito de crédito contra o fisco, mas tão somente a redução do valor de tributo a ser arrecadado. Sobre essa questão, em seu estudo sobre o extinto ICM, ALCIDES JORGE COSTA ensina que “*na verdade, o vocábulo ‘crédito’ é utilizado em sentido impróprio porque a entrada de mercadoria no estabelecimento não cria, para o contribuinte, nenhum direito de crédito contra o fisco. O chamado ‘crédito’ de ICM é, como foi demonstrado, apenas um elemento a considerar no cálculo do montante de ICM a pagar. Crédito propriamente, o contribuinte só adquire quando se verificam as condições previstas em lei, como, por exemplo, a interrupção do fluxo dos diferimentos*”. Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. Obra citada (nota 426). p. 154.

<sup>639</sup> Ao contrário dos chamados tributos diretos, em que a redução de base de cálculo se opera por deduções, nos tributos indiretos tem-se como mecanismo mais comum de redução dos tributos a serem pagos a possibilidade de compensação de créditos de tributo.

<sup>640</sup> Sobre essa discussão, Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. Obra citada (nota 426). p. 26.

<sup>641</sup> Como ensina SACHA CALMON NAVARRO COELHO, “*o momento das reduções se dá no processo de apuração do imposto, ou melhor, durante o processo de quantificação do dever tributário. Mesmo quando o imposto já está ‘calculado’, e a legislação permite que desse ‘tributo devolvido’ sejam deduzidos certos valores ou que contra ele sejam opostos determinados créditos, ainda assim, estamos em face de um processo de quantificação ou de determinação do tributo*”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 160.

A utilização de créditos nos tributos sobre o consumo como base da técnica de tributação sobre o valor agregado possui longa história no direito tributário. Acredita-se que tal sistemática teve início com as lições de W. VON SIEMENS<sup>642</sup>, tendo sua primeira instituição completa na França com o “*taxe sur la valeur ajoutée*”<sup>643</sup>.

Em apertada síntese, a utilização de créditos nos tributos sobre a circulação e o consumo para a tributação do valor agregado consiste em permitir a compensação do tributo cobrado nas etapas produtivas anteriores com o valor de tributo a ser pago nas operações próprias. Assim, o valor resultante de tributo a ser pago no final do período é somente aquele incidente sobre o valor acrescido pelo contribuinte, motivo pelo qual o tributo se torna não cumulativo.

Tal sistemática é instituída na Constituição Federal no artigo 153, § 3º, II, ao determinar que o IPI “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*”. Da mesma forma, o texto constitucional determina a não cumulatividade para o ICMS<sup>644</sup> e para os impostos de competência residual da União federal<sup>645</sup>.

## 6.1 Os créditos de tributo e o gasto tributário

Sendo os créditos de tributo um instrumento de redução do valor pecuniário objeto da relação jurídico-tributária, certamente são aptos a gerar gastos tributários. Dessa forma, estes devem ser analisados em relação ao conceito de “benefício fiscal” tal como determinado pelo ordenamento jurídico em vigor.

Primeiramente, vale ressaltar que o artigo 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal determina somente que os “créditos presumidos” se enquadram no conceito de “benefício fiscal”. Sobre a questão, parece claro que outras modalidades de créditos de

---

<sup>642</sup> Essa é a posição de ALCIDES JORGE COSTA. Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. Obra citada (nota 426). p. 13. No mesmo sentido, Cf. ARZUA, Heron. O Mercosul e a Uniformização dos Impostos sobre Circulação de Mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 56, São Paulo: Dialética, 2000. p. 61.

<sup>643</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. Obra citada (nota 426). p. 15.

<sup>644</sup> Isso ocorre no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, o qual, tratando do ICMS, disciplina que o imposto “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”.

<sup>645</sup> Artigo 154, I, da Constituição Federal.

tributo podem ser enquadrados em tal conceito, na medida que, como visto, tal dispositivo abre o conceito para “*outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*”<sup>646</sup>.

Assim, em cumprimento ao critério jurídico-formal, somente serão consideradas “benefício fiscal” as regras que se caracterizem como exceção à norma de referência, motivo pelo qual esta deve, obrigatoriamente, se aplicar apenas a um determinado grupo de fatos geradores. Dessa forma, uma norma que institua a possibilidade de aproveitamento de tal crédito somente para determinado grupo de contribuintes é um benefício fiscal típico, acarretando o aparecimento de gastos tributários.

Ademais, como concluído sobre as deduções de base de cálculo, é possível o entendimento de que a permissão do aproveitamento de determinado valor como crédito, mesmo que aplicável à totalidade dos contribuintes, cumpre o requisito de discriminação, na medida em que nem os contribuintes se aproveitarão de tal creditamento de forma diferenciada, de acordo com a disponibilidade dos valores beneficiados.

Naturalmente, como nas isenções, não se pode confundir os créditos outorgados como benefícios fiscais com as regras de crédito autorizativas de crédito que somente cumprem um mandamento constitucional relativo a determinado tributo.

Esse é o caso, como visto, da permissão legislativa para o aproveitamento como créditos de tributo do valor cobrado nas etapas anteriores de produção nos tributos sujeitos ao mandamento da não cumulatividade. Tal regra, longe de se enquadrar no conceito de “benefício fiscal”, é parte indissociável da norma tributária de referência de tais tributos, sendo assim a forma regular de apuração do *quantum* devido<sup>647</sup>.

Entretanto, como ocorre com as deduções, é possível encontrar a instituição de regras que, embora mascaradas sob a sistemática da não cumulatividade, determinam a possibilidade de créditos de tributo em situações não abrangidas pelo mandamento constitucional. Tais normas, ao contrário das demais, são outorgadas por livre vontade do

---

<sup>646</sup> Sobre essa questão, é igualmente possível o entendimento de que os créditos de tributo são abrangidos pelo conceito de “benefício fiscal” determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal ao se referir às “modificações de base de cálculo”, considerando que, como visto, este instituto guarda forte semelhança com a sistemática de créditos.

<sup>647</sup> Vale ressaltar que os créditos mantidos relativos à exportação no ICMS também não são benefícios fiscais, uma vez que estes também decorrem de mandamento constitucional, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, “e”, da Constituição Federal, regulado pelo artigo 20, § 3º, da Lei Complementar n. 87/1996.

Ente político detentor da competência tributária<sup>648</sup>, encaixando-se no conceito de “benefícios fiscais” e acarretando o aparecimento de renúncias de receita<sup>649</sup>.

Dessa forma, na identificação de benefícios fiscais nas normas permissivas de creditamento nos tributos não cumulativos é mais uma vez necessário o conhecimento preciso sobre a estrutura jurídica do tributo prévia à norma de incidência, definindo-se quais creditamentos somente cumprem determinação constitucional relativa ao tributo.

Ademais, existem casos excepcionais em que o Ente federativo permite a opção por uma sistemática substituta à não cumulativa para tais tributos.

É o caso dos chamados “créditos presumidos” ou “créditos outorgados” de tributo, em que um dispositivo legal permite a determinados contribuintes optar por uma sistemática distinta da não cumulativa<sup>650</sup>. Exemplo clássico é a sistemática de crédito outorgado de ICMS para os prestadores de serviços de transporte, em que se permite às transportadoras a opção de, em troca do direito de aproveitamento de créditos sobre os insumos, obter um crédito correspondente a 20% dos débitos de imposto do período<sup>651</sup>.

Tais sistemáticas de “crédito presumido”<sup>652</sup> se enquadram perfeitamente no conceito de “benefício fiscal”, pois são um claro desvio à norma de referência do imposto, a qual determina o regime não cumulativo<sup>653</sup>. Essa conclusão é também reforçada pela citação expressa à figura do “crédito presumido” na redação do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, bem como pelo artigo 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo portanto indiscutivelmente benefícios fiscais, gerando renúncias de receita.

Deve-se ressaltar que o § 1º do artigo 14 da LRF, ao afirmar expressamente que os créditos presumidos são benefícios fiscais, deixou de determinar o requisito de discriminação para que esse instituto origine renúncias de receita. Portanto, uma norma instituidora de créditos presumidos sempre será benefício fiscal, ainda que instituída para a totalidade dos contribuintes.

---

<sup>648</sup> Naturalmente, nos casos em que a lei complementar determina o aproveitamento de créditos de tributo, não haveria renúncias de receita. Cf. Capítulo III, item 1.2.

<sup>649</sup> Nesse sentido, Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 238.

<sup>650</sup> Em tese, tal sistemática deve sempre ser opcional, tendo em vista que uma norma que vedasse a sistemática de apuração não cumulativa para esses tributos seria inconstitucional, contrariando expressamente um mandamento disposto na Constituição Federal.

<sup>651</sup> Artigo 11 do Anexo III do Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo, com lastro no Convênio ICMS n. 106/1996, com alteração do Convênio ICMS n. 95/1999.

<sup>652</sup> Sobre as sistemáticas presumidas de apuração da renda nos tributos sobre a renda, Cf. nota 611.

<sup>653</sup> Para o cálculo da renúncia de receita em tais casos, seria legítimo subtrair do valor calculado os valores de créditos renunciados pelos contribuintes ao efetuarem a opção pelo crédito presumido, obtendo-se assim a efetiva perda de receita.

Por fim, deve-se analisar em face do conceito de “benefício fiscal” os casos em que o Ente político institui a sistemática não cumulativa para tributo não sujeito ao mandamento constitucional da não cumulatividade.

Esse é o caso do mandamento de não cumulatividade instituído para as contribuições PIS e Cofins, tendo em vista que o texto constitucional não determina que estes se submetam ao regime de não cumulatividade, limitando-se a afirmar que “*a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas*”<sup>654</sup>.

Sobre a questão, parece correto o entendimento de que, deixando o Constituinte a escolha sobre a instituição da apuração não cumulativa para o legislador ordinário, é possível o entendimento de que a implantação de tal método de apuração de tributos se enquadra no conceito de “benefício fiscal”<sup>655</sup>.

Em favor dessa interpretação, tem-se a conclusão de que, não sendo o mandamento de não cumulatividade cogente e irrestrito para tais tributos, o legislador pode livremente determinar de modo taxativo e discricionário quais valores serão utilizados como crédito<sup>656</sup>. Pode também o legislador determinar de modo discricionário quais setores de atividade econômica serão submetidos a essa sistemática, estabelecendo a característica de discriminação de tais normas.

Nesse sentido, parece correto o entendimento de que a implantação da sistemática da não cumulatividade pelo legislador ordinário para tributos não submetidos a tal mandamento em sede constitucional, causando a redução discriminada de tributos, enquadra-se no conceito de “benefício fiscal”, motivo pelo qual acarreta o aparecimento de gastos tributários<sup>657</sup>.

---

<sup>654</sup> Artigo 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional n. 42/2003.

<sup>655</sup> Sobre essa questão, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA conclui que o § 12 do artigo 195 do texto constitucional não determina o regime não cumulativo de tais contribuições, mas tão somente transfere à lei ordinária a capacidade para essa determinação. Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Cofins-importação e PIS-importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. v. 8, p. 417-418.

<sup>656</sup> Vale ressaltar que RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA entende que tais valores não possuem a natureza jurídica de crédito, uma vez que são descontos praticados no ato da determinação dos valores finais devidos a cada período de apuração. Antes do momento da dedução não há direito definitivo de desconto, pois está condicionado a evento futuro e incerto de haver débitos suficientes para sua absorção. Estes devem ser controlados extracontabilmente, de modo a não acarretar redução de custos de estoques ou de outros custos ou despesas. Cf. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Cofins-importação e PIS-importação*. Obra citada (nota 655). p. 428-429.

<sup>657</sup> Nesse sentido, pode-se concluir que a permissão para o aproveitamento de créditos para o regime de não cumulatividade restrito introduzido pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 para o PIS e para a Cofins se enquadra no conceito de “benefício fiscal”. Naturalmente, o aumento de alíquotas de tais contribuições para os contribuintes sujeitos à sistemática não cumulativa é uma forma de compensação da renúncia, nos

## 7 A POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS

Outra figura tipicamente utilizada para a concessão de benefícios é a concessão de medidas que atrasam o pagamento de um determinado tributo.

Tal benefício pode ser outorgado de diversas maneiras<sup>658</sup>, sendo as mais usuais as seguintes: (i) a concessão de diferimento a uma etapa da cadeia produtiva no caso dos tributos plurifásicos não cumulativos; (ii) a concessão de moratória ou parcelamento; e (iii) a concessão de prazos mais favorecidos para o pagamento de tributos.

Esses institutos, representando inegável vantagem para o contribuinte, devem ser analisados individualmente em face do conceito de “benefício fiscal” e o regime jurídico do gasto tributário.

### 7.1 O diferimento nos tributos não cumulativos

A legislação nos tributos sobre o consumo sujeitos ao mandamento da não cumulatividade prevê em diversas ocasiões o “diferimento” do tributo para determinadas operações ou contribuintes. Esse é o caso do diferimento do ICMS para os produtores rurais em operações internas no Estado de São Paulo, em que o imposto não é pago por esses contribuintes, ficando diferido para os adquirentes das mercadorias<sup>659</sup>.

Tal instituto, como ensinam ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>660</sup> e SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>661</sup>, possui a natureza jurídica de isenção ou alíquota zero, tendo em

termos do artigo 14, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, o que não exime o Poder Executivo federal de incluir a estimativa dos valores renunciados em seu demonstrativo de renúncias de receita, o que não foi feito até a presente data.

<sup>658</sup> SACHA CALMON NAVARRO COELHO apresenta diversos significados do termo “diferimento”: (i) efeito econômico de algum tipo de exoneração jurídica, transferindo o ônus fiscal para outra fase da cadeia produtiva, no caso dos tributos plurifásicos; (ii) sinônimo de moratória, concedendo ao sujeito passivo mais tempo para saldar o seu compromisso ou dever de pagar, projetando para frente o dia do pagamento; (iii) pode ser visualizado em consórcio com outros institutos, por exemplo, um consórcio entre o instituto da moratória e sujeição passiva por substituição; (iv) pode ser uma *isenção*, afirmando, por exemplo, que determinada saída não seria fato gerador de tributo. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 246.

<sup>659</sup> Artigo 8º, I, e § 10, item 2, da Lei n. 6.374/1989, com alteração do artigo 1º, I, da Lei n. 9.176/1995.

<sup>660</sup> ROQUE ANTONIO CARRAZZA entende que “*estamos, pois, notando que os efeitos do diferimento são os mesmos da isenção. Nele não há uma não-incidência legalmente qualificada. O tributo não nasce ‘ex vi legis’.* Portanto podemos dizer que o diferimento é uma modalidade de isenção”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 218. No mesmo sentido, Cf. PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras Reflexões sobre a Questão dos Incentivos Fiscais no Brasil*. Obra citada (nota 31). p. 23.



vista que as operações abrangidas pelo diferimento são excluídas da incidência do tributo, em clara exceção ao regime geral de tributação.

Dessa forma, como nas isenções para os tributos não cumulativos<sup>662</sup>, o efeito financeiro do diferimento nesses tributos é tão somente a postergação do pagamento da obrigação pecuniária, tendo em vista que a etapa seguinte da cadeia produtiva recolherá o tributo em seu valor integral, pois não existirá crédito do tributo cobrado na etapa anterior<sup>663</sup>.

Muitas vezes, o diferimento é utilizado como uma simplificação dos mecanismos de cobrança, tornando mais fácil e racional a fiscalização tributária, representando, nas palavras de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, “uma ‘queima’ de etapas”<sup>664</sup>. Assim, o mecanismo do diferimento do recolhimento do tributo, como a retenção antecipada do imposto, é instituído muitas vezes sem o objetivo de favorecer determinado setor produtivo, mas, pelo contrário, visando somente simplificar a fiscalização e arrecadação do tributo.

Sobre a questão, sendo adotado somente o critério jurídico-formal para a identificação dos benefícios fiscais, verifica-se que essa espécie de norma se enquadra no conceito de isenção em caráter “não geral”, tal como definido pelo § 1º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Destarte, tais normas podem acarretar valores positivos de renúncias de receita, motivo pelo qual se aplicam a estas os mandamentos relativos a esse instituto.

Entretanto, como visto, o Ente político pode demonstrar que o resultado numérico da renúncia é igual a zero, uma vez comprovado que o mesmo valor de tributo será recolhido pela etapa seguinte da cadeia produtiva. Nesse sentido o entendimento do Estudo Técnico n. 5/2007 da Câmara dos Deputados<sup>665</sup> e de MARCOS NÓBREGA<sup>666</sup>, para os quais

---

<sup>661</sup> Para o autor, o diferimento do pagamento do imposto mais não seria que o efeito da isenção tópica ou da alíquota zero quando atuantes sobre uma operação apenas da cadeia de circulação. Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 243.

<sup>662</sup> Cf. Capítulo III, item 3.2.

<sup>663</sup> Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 254.

<sup>664</sup> Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 254.

<sup>665</sup> Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 13.

<sup>666</sup> Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 28.

não se verifica o aparecimento de gastos tributários nos diferimentos, uma vez verificada a ausência de efetiva perda de arrecadação.

Não obstante, pode-se questionar se os diferimentos acarretam resultados positivos de renúncias de receita, na medida em que existe uma “perda financeira” decorrente do custo de oportunidade do valor postergado, bem como os efeitos da inflação<sup>667</sup>, motivos pelos quais o recebimento de uma importância pecuniária pelo Estado vale mais hoje do que valerá amanhã<sup>668</sup>.

Quanto a essa questão, PAULO DE BARROS CARVALHO mostra o efeito do diferimento sobre a receita pública ao afirmar que, em vista da inflação, “*o mais leve deslocamento do átimo previsto para vencimento da dívida apresenta alteração do quantum devido. Se o prazo for reduzido, aumenta-se o débito; na hipótese de ser ampliado, diminui-se o valor da quantia devida*”<sup>669</sup>.

Nesse sentido, é possível adotar metodologias de cálculo do gasto tributário que determinem a perda financeira ou inflacionária de um diferimento, caso em que se verificarão resultados positivos de renúncias de receita para esse instituto. É o caso das metodologias de cálculo utilizadas no relatório de gastos tributários dos Estados Unidos, em que é calculado o valor presente descontado de um tributo diferido<sup>670</sup>.

Entretanto, tendo em vista que em nosso país não existe nenhuma determinação legal sobre a metodologia de cálculo dos gastos tributários, a existência ou não de resultados positivos dependerá do método utilizado para quantificar os efeitos do diferimento.

---

<sup>667</sup> Sobre os efeitos da inflação nas receitas públicas, o trabalho de VITO TANZI sobre o chamado “efeito tanzi” é fundamental. Cf. TANZI, Vito. Inflation, Lags in Collection, and the Real Value of Tax Revenue. *International Monetary Fund Staff Papers*, n. 1, v. 24, Washington, 1977.

<sup>668</sup> Nesse sentido a lição de ROGER S. SMITH, ao mostrar que o valor da perda financeira acarretada por um diferimento varia de acordo com o seu prazo, pois “*deferral of taxes may be worth as much – or nearly as much – to taxpayers as exemption or exclusion from tax. Yet among the general public, it is likely that deferral is not perceived to be as pernicious a form of relief as is exclusion, even though deferral may be worth essentially as much. The problem is that the value of deferral will depend upon the length of the deferral. If the tax is to be paid tomorrow, deferral is worth very little; if the deferral is indefinite, it is as though the tax did not exist at all*”. Cf. SMITH, Roger S. *Tax Expenditures: An Examination of Tax Incentives and Tax Preferences in the Canadian Federal Income Tax System*. Obra citada (nota 47). p. 81.

<sup>669</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *ICMS – Incentivos – Conflitos entre Estados – Interpretação*. Obra citada (nota 469). p. 106.

<sup>670</sup> Cf. SUNLEY, Emil; VAN DEN ENDE, Leo; HABERHAM, Amir; BOOGERT, Kees den. *Tax Expenditures in the United States: Experience and Practice*. Obra citada (nota 110) p. 157.

## 7.2 A moratória e o parcelamento

Outra forma de postergação do pagamento do tributo encontrada na legislação pátria é a prorrogação do prazo para o cumprimento da obrigação tributária vincenda ou a concessão de um novo prazo para as obrigações cujo prazo já foi vencido<sup>671</sup>, quando fica o sujeito passivo impedido de exercer qualquer ato de cobrança que possa ser lastreado na inadimplência do devedor<sup>672</sup>.

Essa espécie de benefício é tradicionalmente denominada moratória, a qual, nas palavras de RUBENS GOMES DE SOUSA, consiste na “*concessão de facilidades para o pagamento de tributos devidos, sem entretanto perdoá-los*”<sup>673</sup>. Nesse sentido, a moratória, diversamente do que ocorre com a isenção e a remissão, não é causa de extinção, mas, simplesmente, meio de suspensão do crédito tributário<sup>674</sup>.

A concessão de moratória, em caráter geral ou individual<sup>675</sup>, é regulada pelo Código Tributário Nacional, que estabelece que a lei que institui o benefício determinará necessariamente (i) o prazo de duração do favor; (ii) as condições da concessão do favor em caráter individual; (iii) os tributos a que se aplica; (iv) o número de prestações e seus vencimentos; e (v) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado<sup>676</sup>.

Uma espécie de moratória é o parcelamento, o qual, com o advento da Lei Complementar n. 104/2001, foi expressamente inserido no Código Tributário Nacional, e será concedido na forma e na condição estabelecidas em lei específica, seguindo subsidiariamente as disposições relativas à moratória<sup>677</sup>.

Verifica-se, portanto, que nos institutos da moratória e do parcelamento o que ocorre é a concessão de um prazo maior para o pagamento de créditos tributários, submetendo-se o contribuinte a requisitos legais e, em alguns casos, à prestação de garantia.

Tais institutos determinam claramente uma norma tributária mais favorável do que a norma de referência, tendo em vista que determinam um prazo de pagamento maior do

---

<sup>671</sup> Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 73.

<sup>672</sup> Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. Obra citada (nota 436). p. 379.

<sup>673</sup> Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Obra citada (nota 494). p. 79-80.

<sup>674</sup> Artigo 151, I, do Código Tributário nacional. Sobre essa questão, Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 217.

<sup>675</sup> Artigo 152 do Código Tributário Nacional.

<sup>676</sup> Artigo 153 do Código Tributário Nacional.

<sup>677</sup> Artigo 155-A do Código Tributário Nacional.

que o encontrado na norma de referência<sup>678</sup>, até mesmo para obrigações tributárias vencidas. Dessa forma, verifica-se que a concessão de moratória ou parcelamento se enquadra no conceito jurídico-formal de “benefício fiscal”.

Naturalmente, somente a moratória ou o parcelamento instituídos em caráter “não geral”, podem ser considerados benefícios fiscais nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ademais, deve-se ressaltar que, como visto, os efeitos financeiros e inflacionários podem não ser incluídos na metodologia de cálculo do valor de renúncias de receita, o que também pode fazer com que das normas que instituem moratória ou parcelamento não derivem resultados positivos de gastos tributários.

Por fim, pode-se acrescentar que, caso seja determinada legalmente a exclusão, no período concedido, da incidência de juros ou multa de mora, tal valor excluído será efetivo benefício fiscal, motivo pelo qual deverá ser incluído no cálculo do gasto tributário.

### **7.3 A concessão de prazos mais favorecidos para o pagamento de tributos**

Por fim, deve-se analisar a concessão de prazos específicos de pagamento de tributos para determinadas situações e contribuintes.

Tais normas podem tanto ser instituídas diretamente quanto por mecanismos intrínsecos à sistemática de quantificação do dever tributário, como é o caso das regras especiais favorecidas de depreciação.

As normas favorecidas de depreciação têm como característica reduzir o prazo de amortização comum aplicável para determinados investimentos, tendo como consequência financeira o aumento artificial das despesas no início do período depreciativo, reduzindo o valor amortizável dos momentos finais, concedendo assim ao contribuinte a postergação do pagamento dos tributos sobre o lucro<sup>679</sup>.

---

<sup>678</sup> Cf. BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Obra citada (nota 55). p. 8.

<sup>679</sup> Já para SACHA CALMON NAVARRO COELHO, “há tributos em que a operação do quantum debeatur implica operações de alguma complexidade. É comum, no caminho dessa apuração, a existência de técnicas extrafiscais. Ora são deduções ora são atribuições de crédito, visando diminuir o valor a pagar. Tais deduções ou atribuições de crédito são fictas e atuam tanto no processo de apuração e extração do imposto final quanto por subtração direta do imposto a pagar. As deduções de certos valores como, v.g., os correspondentes à depreciação acelerada, na área do imposto sobre a renda brasileira, são

Esses benefícios, assim como a moratória e o parcelamento, encaixam-se no conceito jurídico-formal de “benefício fiscal”, tornando possível a existência de valores positivos de gasto tributário, caso sejam considerados na metodologia de cálculo a ser aplicada o custo de oportunidade e a inflação do período em que o pagamento foi estendido.

Sobre esses institutos, questão digna de estudo é a concessão de prazos excessivamente longos para o pagamento de tributos, os quais resultam em desvirtuar o instituto, traduzindo efetiva renúncia ao pagamento do tributo.

É o caso, a título de exemplo, dos benefícios fiscais instituídos pelo Estado do Espírito Santo no chamado Fundap, o qual concedia prazos de até 20 anos para o pagamento do ICMS devido, sem juros ou correção monetária<sup>680</sup>.

Sobre este benefício instituído pelo Estado do Espírito Santo, PAULO DE BARROS CARVALHO já afirmou que tal deslocamento do termo final do pagamento dos tributos se reveste de verdadeiro benefício fiscal<sup>681</sup>, resultando no não recolhimento do tributo.

Realmente, no caso de um prazo extremamente longo, não razoável, sem fundamento em uma justificativa lógica, tem-se efetivamente uma isenção, devendo neste caso o valor integral do tributo ser reconhecido como gasto tributário<sup>682</sup>.

## 8 O PERDÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO

Outra forma tradicional de instituição de benefícios fiscais no direito brasileiro é o simples perdão da obrigação tributária já regularmente constituída, o que é feito mediante os institutos da remissão e da anistia.

Esses institutos, por sua natureza, provocam uma perda direta de arrecadação para o Ente político que os institui, motivo pelo qual devem ser analisados em face do regime jurídico do gasto tributário.

*includivelmente redutoras do imposto final*”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 160.

<sup>680</sup> Artigo 1º da Lei n. 4.972/1994 do Estado do Espírito Santo.

<sup>681</sup> Em suas palavras: “O deslocamento do termo final para a extinção da obrigação tributária pelo pagamento confirma o caráter fiscal dos incentivos da Lei Estadual n. 2.508/1970, bem como viola o artigo 1º, § único, da Lei Complementar n. 24/1975”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *ICMS – Incentivos – Conflitos entre Estados – Interpretação*. Obra citada (nota 469). p. 104. Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou contrário à prática da concessão de diferimentos que acabam se resolvendo em isenções definitivas, com burla ao *modus operandi* constitucionalmente estabelecido em sede de ICMS pelo artigo 155, § 2º, XII, “g”. Cf. ADIn n. 902-8 interposta pelo Estado do Paraná.

<sup>682</sup> Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 85.

## 8.1 Remissão

A remissão, vocábulo originário do latim *remissio*<sup>683</sup>, nas palavras de ALIOMAR BALEEIRO, é “*ato de remitir ou perdoar a dívida, por parte do credor benigno, que renuncia o seu direito*”<sup>684</sup>. Assim, no direito brasileiro, o conceito de remissão é efetivamente o de “perdoar”<sup>685</sup>, assim entendido como o ato unilateral extintivo de uma relação obrigacional tributária praticado pelo sujeito ativo, o qual é detentor da competência para instituir o tributo<sup>686</sup>.

Assim, ao contrário dos demais institutos até então analisados, a remissão é uma norma que tem efeitos após a incidência da regra matriz tributária, sendo, portanto, nas palavras de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, “*externas ao desenho obrigacional, porquanto não se alojam nem nas hipóteses nem nas conseqüências das normas de tributação*”<sup>687</sup>.

A remissão<sup>688</sup>, ao contrário da isenção, deixa intocada a regra matriz de incidência tributária, não impedindo o nascimento da obrigação<sup>689</sup>, mas, pelo contrário, extingue a

<sup>683</sup> Já o Código Tributário alemão (*Reichsabgabenordnung*) disciplina em seu § 131 as condições para a concessão de remissões, de acordo com as circunstâncias do caso particular, for contra a equidade. Iguais cautelas na admissão das remissões encontram-se no artigo 50 do Código Fiscal da Federação mexicana. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 216.

<sup>684</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Obra citada (nota 422). p. 578.

<sup>685</sup> Tal como o perdão de dívida no direito civil. Sobre essa questão, HELY LOPES MEIRELES mostra que “*remissão e perdão de débitos são expressões usadas como sinônimas na linguagem jurídico-tributária. Alguns autores preferem denominar a remissão como perdão da dívida ativa*”. Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. v. II, p. 683.

<sup>686</sup> Ressalte-se que a gratuidade é parte essencial da remissão. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 104.

<sup>687</sup> E continua o autor: “*com efeito, tanto a remissão quanto a devolução são ex lege e representam uma forma de destinação de crédito tributário surgido congenitamente com a realização da hipótese de incidência*”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 273.

<sup>688</sup> A remissão é regulada em nosso país pelo artigo 172 do Código Tributário Nacional, o qual determina que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo (i) à situação econômica do sujeito passivo; (ii) ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; (iii) à diminuta importância do crédito tributário; (iv) a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; e (v) a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

<sup>689</sup> Para o autor, “*a remissão de débito tributário não impede o surgimento do fato gerador, posto que decorre de ato legislativo editado a posteriori com relação ao nascimento da obrigação tributária principal. A remissão do débito supõe portanto anterior incidência da regra jurídica de tributação*”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 211-212. No mesmo sentido, Cf. BIELSA, Rafael. *Compendio de Derecho Público Constitucional Administrativo y Fiscal. Derecho Fiscal*. Buenos Aires: Depalma, 1952. v. III. p. 88. Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. Obra citada (nota 27). p. 58.

obrigação já existente<sup>690</sup>, motivo pelo qual, para que a remissão seja possível, é necessário que o fato gerador já tenha sido verificado no mundo fático e a relação obrigacional tributária já tenha sido estabelecida<sup>691</sup>. Por tal motivo, a remissão ou perdão da dívida ativa é tida como renúncia de direito, sendo uma renúncia à pretensão de direito público do Ente tributante<sup>692</sup>.

Como visto, a remissão é intrinsecamente distinta dos institutos analisados, uma vez que não afeta a norma de incidência tributária, sendo estranha a esta. Em vista dessa característica, pode-se indagar se esse instituto se enquadra no conceito jurídico-formal de “benefício fiscal” como instituído pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Partindo-se do critério jurídico-formal, que determina que um benefício fiscal se constitui como um “desvio” ao sistema tributário de referência, pode-se entender que não se verifica uma exoneração tributária no instituto da remissão, uma vez que a norma de incidência não é alterada para determinado grupo de contribuintes. Pelo contrário, nasce a relação obrigacional sem nenhum obstáculo, cuja obrigação é perdoada em momento posterior.

Tal entendimento, contudo, não é o mais correto, considerando que o critério jurídico-formal, em teoria, não determina que o *benchmark* se limita somente aos critérios que compõem a norma de incidência tributária. Pelo contrário, o sistema tributário de referência pode abranger aspectos exteriores à norma de incidência, como também o pressuposto de que a obrigação tributária decorrente da incidência da norma impositiva não será perdoada, motivo pelo qual a norma de remissão seria claramente um benefício fiscal<sup>693</sup>.

Independentemente da análise teórica, verifica-se também que a remissão é citada expressamente na enumeração dos benefícios fiscais contida nos artigos 165, § 6º, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Da mesma forma, o instituto da remissão é citado textualmente na enumeração estabelecida no conceito de benefício fiscal descrito no artigo 14, § 1º, da

---

<sup>690</sup> Daí o disposto no artigo 156, IV, do Código Tributário Nacional, que determina que a remissão constitui uma modalidade de “extinção do crédito tributário”.

<sup>691</sup> Sem dúvida, a característica comum a essas figuras é a de que pressupõem o nascimento da obrigação tributária ou de sanções. Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero*. Obra citada (nota 5). p. 434.

<sup>692</sup> Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. Obra citada (nota 685). p. 683.

<sup>693</sup> Essa também é a conclusão de MARCOS NÓBREGA. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 28.

Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>694</sup>. Assim, a redação desses dispositivos deixa claro que a remissão é um benefício fiscal, acarretando renúncias de receita.

Deve-se notar que tal dispositivo não determina que a remissão deva ter como requisito a discriminação para que seja enquadrada no conceito de “benefício fiscal”. Ainda que a remissão seja instituída para todos os contribuintes de modo irrestrito, ainda assim acarretaria o aparecimento de renúncias de receita.

A única exceção é a que aparece descrita no artigo 14, § 3º, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina expressamente que os regramentos desse artigo não se aplicam “*ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança*”<sup>695</sup>.

Ressalte-se, entretanto, que, sendo essas remissões de pequenos débitos efetivamente um benefício fiscal, a exclusão expressa contida no artigo 14, § 3º, II, da LFR não exclui a aplicação de outras normas relativas à renúncia de receita decorrente desse tipo de remissão, o que é o caso da obrigatoriedade de tais renúncias constarem no relatório de gastos tributários, conforme institui o artigo 165, § 6º, da Constituição Federal.

## 8.2 Anistia

A anistia, de modo semelhante à remissão<sup>696</sup>, consiste no perdão do pagamento de importância pecuniária decorrente da incidência de uma norma sancionatória relativa a questões tributárias<sup>697</sup>.

---

<sup>694</sup> “§ 1º A renúncia compreende anistia, **remissão**, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” (g.n.).

<sup>695</sup> Esta exceção, nos dizeres de RICARDO LOBO TORRES, funda-se em motivos de utilidade e conveniência administrativa. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 38). p. 314. Ressalte-se que esse tipo de remissão de pequenos débitos constitui efetivamente uma renúncia de receita, a qual não é atingida pelos mandamentos do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal devido à sua exclusão expressa.

<sup>696</sup> Para MARCOS A. V. CATÃO, “*não nos parece, entretanto, que haja qualquer traço jurídico ou finalidade relevante pelo qual se possam distinguir as duas figuras. Trata-se respectivamente, segundo a tipificação contida nos arts. 172 e 180 do Código Tributário Nacional, de formas de extinção e exclusão do crédito tributário submetidas a determinados requisitos e que têm por traço distintivo principal de outras formas desonerativas operarem seus efeitos sobre obrigação já devida ou sobre créditos tributários já constituídos*”. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 89-90.

<sup>697</sup> Para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, a anistia constitui “*uma particular causa de exclusão da pena fiscal*”. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 213. Na lição de RAFAEL BIELSA, “*la pena fiscal pecuniaria puede extinguirse por condenación o remisión de a*



Nesse sentido, a norma de anistia possui a natureza de perdão de dívida, sendo dotada da mesma estrutura da norma de remissão, tendo como único traço distintivo o fato de que a obrigação perdoada não se origina da incidência de regra matriz tributária, mas sim de uma norma sancionatória<sup>698</sup>.

A anistia também é regulada pelo Código Tributário Nacional, o qual determina em seu artigo 180 que o instituto abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que o concede, não se aplicando a atos criminosos, contravencionais ou praticados com dolo, fraude ou simulação, e às infrações resultantes de conluio.

Quanto à forma, tem-se que a anistia pode ser geral, limitada ou condicional. A geral é concedida a todos quantos se encontrem na mesma situação, sem qualquer condição. A anistia pode também ser limitada às penalidades até certo valor ou a determinada região do País. Nesse caso, o seu reconhecimento dependerá de prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para a sua concessão<sup>699</sup>.

A relação do instituto da anistia com o do gasto tributário também pode ser questionada, uma vez que o *caput* do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal restringe o conceito para a “*concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária*”, não se aplicando aos benefícios relativos às penalidades. Assim, pode-se concluir que não há uma norma de referência quanto às normas que descrevem penalidades, na medida em que elas não objetivam, em princípio, a arrecadação de receitas.

Tal interpretação não resiste, no entanto, a uma análise profunda, uma vez que o Código Tributário Nacional conferiu às relações obrigacionais decorrentes da incidência de

---

*deuda...*”. Cf. BIELSA, Rafael. *Compendio de Derecho Público Constitucional Administrativo y Fiscal*. Obra citada (nota 689). p. 467.

<sup>698</sup> Sobre a legitimidade da anistia, RICARDO LOBO TORRES ensina que, “*nos casos de finalidade extrafiscal, de reforma tributária ou de necessidade de simplificação administrativa, por exemplo, poder ser considerada razoável a lei concessiva da anistia. Também quando vier acompanhada da exigência do pagamento do imposto em determinado prazo, para servir de instrumento de combate à sonegação, embora do ponto de vista econômico muitas vezes produza o efeito inverso de estimular o descumprimento das obrigações fiscais*”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 362. Já segundo ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, a presunção milita contra a razoabilidade e a constitucionalidade da anistia, uma vez que esta é inerentemente desigual e injusta, visto que premia a impontualidade e a desídia, castigando a presteza e o sacrifício financeiro dos contribuintes diligentes. Cf. SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 151.

<sup>699</sup> Artigos 181 e 182 do Código Tributário Nacional.

sanções fiscais o *status* de obrigação tributária<sup>700</sup>. Então, verifica-se que as penalidades pecuniárias em matéria fiscal são, junto às obrigações tributárias, inscritas na dívida ativa, sendo com isso incluídas no conceito de receita corrente líquida nos termos do artigo 2º, IV, da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>701</sup>.

Mais uma vez, a discussão teórica perde o sentido pelo fato de que os artigos 165, § 6º, e 150, § 6º, da Constituição Federal e o artigo 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal citam expressamente a aplicação do regime jurídico do gasto tributário para o instituto da anistia, motivo pelo qual se conclui que este instituto é efetivamente benefício fiscal, ocasionando renúncias de receita.

Tal como o instituto da remissão, a anistia também é incluída no conceito de “benefício fiscal” determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal sem o requisito de discriminação, motivo pelo qual todas as normas que instituem anistia, ainda que aplicáveis à totalidade dos contribuintes, são consideradas benefícios fiscais.

Vale também destacar que os institutos da anistia e do parcelamento têm sido utilizados em conjunto formando figuras complexas, que concedem ao contribuinte devedor a redução ou eliminação das multas de ofício e de mora e o alongamento do prazo de pagamento das dívidas fiscais, sob a condição de quitação integral dos débitos e transação sob compromisso com o sujeito passivo<sup>702</sup>. Esse é o caso, a título de exemplo, das Leis Federais ns. 9.464/2000 (Refis) e 10.684/2003 (Paes).

Tais programas se enquadram no conceito de benefício fiscal, motivo pelo qual os valores de multas reduzidas ou eliminadas são efetivos gastos tributários, que podem ser somados aos custos de oportunidade e inflacionários decorrentes da dilação do prazo para pagamento.

Por fim, ressalte-se que à anistia relativa aos débitos cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança também não se aplica o quanto disposto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que é excluída pelo § 3º, II, deste artigo.

---

<sup>700</sup> Artigo 113 do Código Tributário Nacional. Ressalte-se a crítica de PAULO DE BARROS CARVALHO sobre esse dispositivo ao afirmar que “*nele se pode vislumbrar uma relação jurídica de mero dever e, portanto, não-patrimonial, em que o sujeito passivo descumpra a prestação que lhe quadra, rendendo espaço à incidência da norma sancionadora que, tendo por hipótese o não-cumprimento daquele dever, imputa, ao mesmo sujeito, uma penalidade pecuniária. De seguida, por equiparação legal, o vínculo assim constituído passa a chamar-se obrigação tributária, sinônimo que concertamos adotar para a expressão inexata obrigação principal*”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Obra citada (nota 433). p. 295.

<sup>701</sup> Assim, ainda que o critério jurídico-formal não se aplique às penalidades, na medida em que não existe uma norma de referência, ainda assim o perdão de obrigações decorrentes de normas sancionatórias acarretará renúncias de receita.

<sup>702</sup> Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 53.

## 9 A RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS

Na análise da remissão e da anistia, demonstrou-se que é possível que uma norma com efeitos após a incidência da regra matriz tributária resulte em gastos tributários. Em vista dessa conclusão, indaga-se se a eventual devolução do tributo pago também seria um benefício fiscal, sujeitando-se ao regime jurídico do gasto tributário.

Sobre a questão, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO já afirmou que “*ocorrido o fato gerador e instaurada a obrigação tributária, pode o accipiens dispensar o crédito a que faz jus ou então o devolver. Poderá ainda anular o tributo de que é credor, atribuindo ao devedor um valor igual ao que teria de pagar. É, sem dúvida, um modo indireto de conceder remissão*”<sup>703</sup>. Assim, uma norma que determine a devolução de um tributo já adimplido pelo contribuinte possui o mesmo efeito prático que uma remissão, motivo pelo qual se questiona se de tal norma ocorrem renúncias de receita.

Em contraposição a esse entendimento, há quem defenda que, uma vez adimplida a obrigação tributária, com o ingresso de recursos pecuniários no Erário público, encerra-se a possibilidade de se conceder benefícios fiscais em relação àquela obrigação, sendo a destinação dos recursos públicos atinente somente ao direito financeiro-orçamentário.

Esse é o entendimento de RICARDO LOBO TORRES, para quem a restituição de tributo a título de incentivo não é, a rigor, um estímulo tributário, mas um benefício financeiro, a operar na vertente da despesa e sujeito a prévia inclusão no orçamento<sup>704</sup>. Também para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES “*ingressados os dinheiros nos cofres públicos, não cabe discernir donde vieram. Encerra-se o capítulo ‘receita pública’. Inicia-se nova fase no ‘iter’ dos dinheiros públicos, face esta que vai-se esgotar na despesa, regida por outros princípios e normas, sem qualquer conexão jurídica com as fases procedentes*”<sup>705</sup>.

---

<sup>703</sup> Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 273. Nesse sentido, FRANCISCO R. S. CALDERARO também mostra as semelhanças entre a remissão e a devolução do tributo pago, já que ambos os institutos excluem a tributação *a posteriori*. Cf. CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos Fiscais: sua Natureza Jurídica*. Obra citada (nota 135). p. 46. Já REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA afirma que “*a renúncia de receita (subsídio) pode operar-se através da transferência de recursos do governo para os particulares, independentemente de qualquer bem ou serviço*”. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 370.

<sup>704</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 368. No mesmo sentido, Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 62-63. Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Obra citada (nota 428). p. 274.

<sup>705</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. Subvenções. Natureza Jurídica. Não se Confundem com as Isenções. *Revista de Direito Público*, n. 20, São Paulo: RT, 1976. p. 92.

O entendimento é correto, na medida em que a importância restituída já não é tributo, categoria exclusiva da receita, mas uma prestação de direito público idêntica a qualquer outra obrigação do Estado<sup>706</sup>. Assim, a devolução do tributo não se confunde com a obrigação tributária por ser exatamente o inverso desta, aparecendo como obrigação financeira criada por lei<sup>707</sup>.

Nesse sentido, como visto, tendo o conceito de gasto tributário o objetivo de quantificar os “gastos” gerados por benefícios fiscais, de modo a permitir a sua comparação com as despesas diretas, verifica-se prontamente que tal conceito perde o sentido quando se analisa a devolução de tributos, porque esta é efetivamente uma despesa direta, sendo enquadrada mais especificamente como uma subvenção.

A consequência desse enquadramento, para o direito financeiro, é justamente a de que a “devolução” deve constar no orçamento público, submetendo-se à aprovação pelo Poder Legislativo e, portanto, a um controle jurídico-financeiro ainda mais estrito que o das receitas renunciadas<sup>708</sup>.

Assim, a lógica do conceito de gasto tributário, que busca justamente conferir efeitos orçamentários aos benefícios fiscais, não permite a inclusão do instituto da devolução dos tributos, uma vez que estes integram formalmente o processo legislativo-orçamentário.

Deve-se somente ressaltar que, caso seja permitido legalmente que o tributo seja devolvido na forma de créditos fiscais a serem compensados escrituralmente com outras obrigações tributárias, haverá efetivamente um benefício fiscal, sob a forma de créditos de tributo<sup>709</sup>.

---

<sup>706</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 368.

<sup>707</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 368. Nesse sentido, conclui o autor em outro trabalho sobre o tema que restituição do imposto pago não oferece grande precisão conceitual. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição de Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 281.

<sup>708</sup> Contudo, a consequência do ponto de vista tributário seria a de que algumas normas específicas relativas aos benefícios fiscais não se aplicariam a esses benefícios. É o caso, por exemplo, da necessidade de convênio interestadual para a concessão de benefícios relativos ao ICMS, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. Sobre a questão, Cf. CARVALHO, Osvaldo Santos de. “Guerra Fiscal” no Âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo A. Fernandes (Coord.). *ICMS – Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 257. Em sentido contrário, Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 61.

<sup>709</sup> Vale destacar que alguns autores ressaltam a diferença da natureza jurídica dos créditos “reembolsáveis” e dos créditos “não reembolsáveis”, com os primeiros podendo ser caracterizados como subvenções. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 71. No mesmo sentido, Cf. PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras Reflexões sobre a Questão dos Incentivos Fiscais no Brasil*. Obra citada (nota 31). p. 22. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 72.

## CONCLUSÃO

1. O conceito de despesa pública, mais precisamente o de subvenção, apresenta similaridades com os efeitos financeiros decorrentes da instituição de benefícios fiscais, uma vez que ambos representam formas de transferir recursos públicos a um grupo de contribuintes sem a existência de uma contraprestação. Entretanto, esses conceitos divergem juridicamente na medida em que a despesa pública tradicionalmente possui como elemento definidor a transferência direta de recursos financeiros do Erário público, implicando um gasto direto e quantificado monetariamente, o qual é aprovado qualitativa e quantitativamente pelo Poder Legislativo no processo orçamentário.
2. Por outro lado, os benefícios fiscais são aprovados sem limite quantitativo, logo sem nenhum tipo de restrição orçamentária, o que inviabiliza a sua comparação com outras medidas de mesmo objetivo em uma análise de custo-benefício. Assim, essa figura diminui o controle do Estado sobre as suas finanças, pois os valores de receita perdidos são livres para crescer sem limites temporais ou quantitativos. Ademais, tais normas tornam o sistema tributário complexo e ineficiente, sendo muitas vezes utilizadas por contribuintes não objetivados, criando desigualdades, bem como interferindo na distribuição de recursos entre os Entes da federação.
3. Em vista dos diversos problemas acarretados pela instituição de benefícios fiscais, foram desenvolvidas nos Estados Unidos nas décadas de 1960 e 1970 técnicas para a integração dos valores de receita renunciados mediante benefícios fiscais no processo orçamentário, o que foi feito através do conceito de “*tax expenditure*”, o qual é denominado na língua portuguesa pelas expressões gasto tributário e renúncia de receita.
4. Segundo a lógica do conceito de gasto tributário, uma vez sendo instituído um benefício fiscal, o qual gera uma perda de arrecadação, cria-se imediatamente um “gasto virtual”, que corresponde à perda de arrecadação para o Estado decorrente de tal norma. Com essa ficção jurídica, tornou-se possível ligar os conceitos de benefício

fiscal e de despesa pública, criando uma figura financeira nova, que é o gasto tributário, a qual é apenas uma forma de contabilizar e quantificar a receita perdida pela instituição de determinado benefício. Destarte, em que pese a pluralidade de definições do conceito encontradas na doutrina e no direito comparado, pode-se definir gasto tributário como *o enunciado quantitativo, de caráter estritamente orçamentário, do valor estimado da redução de receita pública ocasionada por um benefício fiscal em um determinado intervalo de tempo.*

5. Para determinar os gastos tributários em um ordenamento jurídico, resta necessária a identificação de quais normas são consideradas “benefícios fiscais”. Para tanto, pode-se encontrar na doutrina diversos critérios distintos de identificação, os quais podem ser agrupados em três grandes grupos:
  - 5.1. Os critérios finalísticos identificam os benefícios fiscais como as normas que buscam fins diversos dos fiscais, denominados *fins extrafiscais*. A dificuldade decorrente desse critério é justamente a possibilidade de identificação dos fins de uma norma tributária, os quais já foram buscados por análises subjetivas e objetivas, bem como a possibilidade de coexistência na mesma norma de fins fiscais e extrafiscais.
  - 5.2. Já o critério pragmático para a identificação dos benefícios fiscais defende que essas normas se destacam pela sua “função indutora”, identificada pelo seu efeito.
  - 5.3. Os critérios jurídico-formais, por sua vez, determinam que, para cada tributo, pode-se encontrar o conjunto de normas que determinam a sua regra de incidência “geral” ou “padrão” (chamada de *benchmark*), sendo identificados os benefícios fiscais pela sua forma, a qual determina regimes jurídicos distintos do *benchmark*. Esse critério, que parece ter sido o escolhido pela maioria dos estudiosos para a identificação de gastos tributários, transfere a dificuldade para a identificação da norma de tributação “padrão”, a qual pode ser determinada por um método conceitual independente ou pela definição legal expressa.
6. Uma vez identificado um benefício fiscal, resta necessário proceder à quantificação dos gastos tributários que acarreta. Para tanto, grande parte dos estudos sobre o tema apontam como três os métodos mais difundidos para a estimação dos gastos tributários, quais sejam: (i) o método da receita perdida (*forgone revenue*); (ii) o método do aumento de receitas (*revenue gain*); e (iii) o método da despesa equivalente (*outlay equivalence approach*). Embora os métodos da receita perdida e do aumento de receitas sejam os mais utilizados na prática, têm como desvantagem o fato de não

considerarem eventuais alterações no comportamento dos contribuintes em seus cálculos, motivo pelo qual o método da despesa equivalente, que utiliza modelagem microeconômica, é ao mesmo tempo mais preciso e mais complexo.

7. Com a identificação dos benefícios fiscais e a mensuração dos seus efeitos sobre a receita pública, deve-se proceder à integração dos gastos tributários ao processo orçamentário, que, na doutrina e no direito comparado, pode ser de três formas distintas. A mais comum é um simples *relatório de gastos tributários*, documento oficial autônomo de natureza meramente informativa, em que são apresentados os benefícios fiscais em vigor e os respectivos valores estimados de gastos tributários, com relevância apenas para o debate político. Porém, muitos ordenamentos utilizam um *relatório anexo ao orçamento público*, que consiste em uma peça integrante da proposta orçamentária, em que são apresentados os valores de receita renunciados, podendo ser apresentados segundo a mesma classificação funcional definida para as despesas. Por fim, a proposta doutrinária de um *orçamento integrado*, em que os gastos tributários são apresentados na própria peça orçamentária, submetendo-se aos mesmos ritos, ainda não possui uma experiência concreta.
8. Diferentemente dos países analisados, no Brasil o controle dos efeitos financeiros dos benefícios fiscais somente passou a ser relevante para o ordenamento jurídico no final do século XX, sob a égide da Constituição Federal de 1988, tendo essas figuras até então sido amplamente utilizadas como elemento de política de desenvolvimento sem nenhum controle de seus efeitos.
9. O artigo 70 da Constituição Federal de 1988 determina a competência dos órgãos de controle externos e internos para a fiscalização da aplicação das renúncias de receita. Nesse sentido, todas as pessoas que recebem recursos públicos de contribuintes, quando esses valores geram benefícios fiscais para os mesmos, sujeitam-se à fiscalização financeira sobre a sua aplicação quanto à legalidade, legitimidade e economicidade.
10. Já o artigo 165, § 6º, da Constituição Federal, o mais importante no ordenamento em vigor sobre a matéria, institui que o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de um demonstrativo regionalizado, no qual devem ser discriminados os “efeitos” decorrentes de benefícios fiscais, financeiros e creditícios. Em que pese a omissão do dispositivo, conclui-se que esse relatório, no que se refere aos benefícios fiscais, deve conter a estimativa dos valores de receita a serem renunciados para o ano seguinte com

cada benefício fiscal, não havendo uma metodologia determinada de quantificação de tais valores.

11. Seguindo a tendência iniciada pela Constituição Federal de 1988, em 4 de maio de 2000 foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual, nos exatos termos da competência constitucional para a determinação de normas gerais de direito financeiro e orçamentário, veicula um regime jurídico específico sobre o gasto tributário. Assim, o artigo 14 desta lei determina que as propostas de concessão ou ampliação de benefícios fiscais devem (i) trazer em anexo uma estimativa do total de receitas que deixarão de ser arrecadadas em face das normas que veiculam, a qual deve abranger o ano de início de vigência da norma e os dois seguintes; (ii) atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias; e (iii) alternativamente, atender a um destes dois requisitos:

- 11.1. O primeiro requisito refere-se à 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 próprio da lei de diretrizes orçamentárias. Trata-se somente da necessidade de instrução formal do instrumento que veicule o benefício fiscal com uma demonstração financeira que comprove que o Poder Executivo levou em consideração a referida renúncia de receita na quantificação da receita orçamentária estimada para o período.

- 11.2. Alternativamente, o segundo requisito determina que o instrumento que veicule benefícios fiscais esteja acompanhado de medidas de compensação, por intermédio da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, somente entrando em vigor o benefício quando implementadas tais medidas.

12. Não sendo possível encontrar no texto constitucional um critério satisfatório de identificação de benefícios fiscais, este é apresentado pelo § 1º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Tal dispositivo determina que são efetivos benefícios fiscais os institutos da anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, estabelecendo que as demais normas tributárias benéficas somente se enquadram no conceito quando veiculam tratamento diferenciado, provocando redução discriminada de tributos.

- 12.1. De tal determinação, conclui-se que o legislador complementar optou pelo critério de definição de benefícios fiscais pela sua forma, reportando-se ao critério jurídico-formal. Assim, a norma “padrão” de incidência tributária é aquela que deve representar o tratamento genérico consistente para a maioria dos



contribuintes, sendo os benefícios fiscais identificados pela abrangência a um grupo restrito de contribuintes, implicando, assim, um tratamento “preferencial”.

12.2. Uma vez determinado o critério de identificação dos benefícios fiscais pela lei complementar, não pode o legislador ordinário ou o Poder Executivo adotar outros critérios definidores, tendo em vista que tal ato determinaria a exclusão indevida de normas do âmbito de aplicação do regime jurídico do gasto tributário.

12.3. O conceito de benefício fiscal apresentado também inclui os benefícios fiscais concedidos a novos contribuintes, chamados de benefícios a “custo zero”, os quais se submetem aos mesmos ditames legais que os demais benefícios fiscais.

13. Não tendo os Estados e Municípios, em sua quase totalidade, incorporado a prática de elaboração do relatório de gastos tributários, somente a União federal publicou desde 1989 sistematicamente os referidos relatórios. Na análise destes documentos, verificam-se grandes alterações no montante de gastos tributários, gerados por mudanças no conceito de benefício fiscal.

13.1. No período de 1989 até 1995, os relatórios foram publicados sem um conceito definido de benefício fiscal, que só foi apresentado no relatório de 1996, a partir do qual se passou a adotar o critério jurídico-formal para a identificação desse conceito, o qual deve constituir uma exceção à norma que referencia o tributo, alcançando exclusivamente determinado grupo de contribuintes.

13.2. A partir de 2003, a LDO federal e os demonstrativos de gastos tributários passaram a conter uma definição mais detalhada de benefício fiscal, a qual, além de abarcar o critério jurídico-formal, determina o requisito finalístico de que tais normas devem atender objetivos econômicos e sociais, possuindo caráter compensatório ou incentivador, em claro descumprimento do disposto no artigo 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

14. Uma vez concluído pela exclusividade da adoção do critério jurídico-formal com base na discriminação para a identificação dos benefícios fiscais, verifica-se que as imunidades não são se enquadram nesse conceito, na medida que, longe de agirem sobre a regra de incidência tributária, atuam em plano diverso, restringindo o poder impositivo dos Entes políticos. O mesmo raciocínio pode ser estendido a outras concessões tributárias estruturais, como é o caso de reduções de tributação veiculadas por leis complementares, resoluções do Senado federal e acordos internacionais.

15. Também a mera não instituição de um determinado tributo não se enquadra no conceito de benefício fiscal, uma vez que em tal situação sequer existe uma norma de referência

a partir da qual se encontrariam, por comparação, reduções discriminadas de tributação. Entretanto, a omissão legislativa quanto à instituição de impostos tem como sanção a vedação ao recebimento de transferências voluntárias, nos termos do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

16. As figuras da isenção, não incidência e alíquota zero, as quais passaram por uma longa evolução conceitual na doutrina nacional, representam, em nosso entendimento, juridicamente uma limitação do âmbito de abrangência da norma de incidência para determinados fatos jurídicos, os quais passam a não ensejar o nascimento de uma relação obrigacional tributária. Tal norma, uma vez instituída de modo restrito, enquadra-se no conceito de benefício fiscal, ocasionando o aparecimento de gastos tributários.
17. As normas que, determinando a redução de base de cálculo ou alíquota, reduzem o valor da importância pecuniária objeto da relação obrigacional decorrente da verificação de determinado fato gerador, também se enquadram no conceito jurídico-formal de benefício fiscal quando implicam redução discriminada de tributos. Essas reduções diferenciadas de tributação podem ser veiculadas juntamente com instrumentos legítimos de quantificação do dever tributário, como as deduções de base de cálculo.
18. As reduções de alíquotas, por sua vez, também podem ser enquadradas no conceito de benefício fiscal. Para tanto, é necessário que a norma determine uma alíquota mais favorecida para determinado fato do que para outros substancialmente similares, não sendo possível a comparação de alíquotas aplicáveis a fatos geradores naturalmente distintos. Ademais, a aplicação de alíquotas diferenciadas que somente cumprem os mandamentos constitucionais da seletividade ou da progressividade não acarreta o aparecimento de gastos tributários.
19. Os créditos presumidos de tributo são em qualquer situação benefícios fiscais. Quanto às demais regras de crédito, também geram gastos tributários quando determinam redução discriminada de despesas, ressalvando-se as hipóteses em que atendem a mandamento superior, como é o caso dos créditos decorrentes da garantia constitucional da não cumulatividade.
20. As regras que provoquem um atraso no pagamento de tributos, como os diferimentos, a concessão de moratória ou parcelamento, as depreciações aceleradas e a concessão de prazos mais favorecidos, podem se enquadrar no conceito de benefício fiscal, pois correspondem a um benefício que determina um tratamento diferenciado. Entretanto,

tais normas somente acarretam resultados positivos de gastos tributários caso sejam adotadas metodologias de cálculo que incluam na estimativa o custo da postergação do pagamento, devido ao custo de oportunidade e inflacionário.

21. A remissão e a anistia, por perdoarem obrigações tributárias já constituídas, enquadram-se em qualquer situação no conceito jurídico de benefício fiscal.
22. A restituição de tributos pagos, por ser uma prestação de direito público idêntica a qualquer outra obrigação do Estado, não se enquadra no conceito de benefício fiscal, motivo pelo qual é figura estranha ao gasto tributário. Entretanto, caso a restituição do tributo pago seja concedida na forma de créditos de tributo, estes podem, como todos os créditos, acarretar o aparecimento de gastos tributários.

## REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando. A Reconstrução das Funções Governamentais no Federalismo Brasileiro. In: SÃO CARNEIRO, José M. B.; HOFMEISTER, Wilhelm (Coord.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. v. I.
- ADAMS, Charles. *For Good and Evil – The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. 2. ed. New York: Madison Books, 1993.
- AGUIAR, Marcel Enk de. *A Análise dos Gastos Tributários e o IRPF: Evolução Recente e Efeitos na Equidade*. 1996. Dissertação (Mestrado) – UFRG, Porto Alegre.
- ALLAN, Willian; CRAIG, Jon. *Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: an International Perspective*. Disponível em: <[www.eclac.org/de/noticias/paginas/0/9200/3Allan.pdf](http://www.eclac.org/de/noticias/paginas/0/9200/3Allan.pdf)>. Acesso em: 15 maio 2008.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. A Renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 32, n. 88, Brasília: TCU, 2001.
- \_\_\_\_\_. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 84, Brasília: TCU, 2000.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ARZUA, Heron. O Mercosul e a Uniformização dos Impostos sobre Circulação de Mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 56, São Paulo: Dialética, 2000.
- ASCENSÃO, José de Oliveira. *O Direito – Introdução e Teoria Geral, uma Perspectiva Luso-brasileira*. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. Convênios Interestaduais. *Revista de Direito Público*, v. 67, São Paulo: RT, 1983.
- \_\_\_\_\_. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- \_\_\_\_\_. IPTU e Progressividade. *Revista de Direito Público*, n. 93, São Paulo: RT, 1991.
- \_\_\_\_\_. Isenção e Subvenção. *Revista dos Tribunais*, n. 508, São Paulo: RT, 1978.

\_\_\_\_\_. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: RT, 1964.

\_\_\_\_\_. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, n. 10, São Paulo: RT, 1969.

\_\_\_\_\_; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito-prêmio de IPI – Direito Adquirido – Recebimento em Dinheiro. *Revista de Direito Tributário*, n. 55, São Paulo: RT, 1991.

AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e Exclusões Tributárias*. São Paulo: José Brutshatsky, 1979.

AULT, Hugh J.; McDANIEL, Paul R.; SURREY, Stanley S.; WARREN, Willian C. *Federal Income Taxation – Cases and Materiais*. Mineola: The Foundation Press, 1972. v. I.

ÁVILA, Humberto. ICMS. Tratamento Diferenciado para Produtos Oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao Crédito por Ausência de Convênio Interestadual. Alíquotas e Créditos Diferenciados para Mercadorias Produzidas no Estado de São Paulo. Exame de Constitucionalidade das Restrições. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 144, São Paulo: Dialética, 2007.

BALEIRO, Aliomar. *Clínica Fiscal*. Salvador: Livraria Progresso, 1958.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário Brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

\_\_\_\_\_. Imunidades e Isenções Tributárias. *Revista de Direito Tributário*, n. 1, São Paulo: RT, 1977.

\_\_\_\_\_. *Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.

\_\_\_\_\_. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Atualizado por Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria Geral da Soberania. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, n. 63/64, Belo Horizonte: UFMG, 1986.

BARRA, Patrício; JORRAT, Michel. *Medición del Gasto Tributario en Chile*. Disponível em: <[www.cepal.cl](http://www.cepal.cl)>. Acesso em: 25 jun. 2008.

BAYER, Hermann-Wilfried. Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen. *Steuer und Wirtschaft*, n. 2, Köln: Otto Schmidt, 1972.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

- BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- BEZERRA FALCÃO, Raimundo. *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BIELSA, Rafael. *Compendio de Derecho Público Constitucional Administrativo y Fiscal. Derecho Fiscal*. Buenos Aires: Depalma, 1952. v. III.
- BLANCHARD, Olivier. *Macroeconomia – Teoria Política e Econômica*. Trad. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- BORBA, Eduardo José Paiva. Abatimentos com Despesas de Saúde e Educação da Base de Cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Física: Incentivos Fiscais ou Realização do Mínimo Existencial? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.
- BORDIN, Luís Carlos Vitali. *ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial*. Brasília: Esaf, 2003. Disponível em: <[www.stn.fazenda.gov.br/premio\\_TN/VIIIPremio/sistemas/MHafdpVIIIPTN/mh\\_pemio\\_tosi.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/premio_TN/VIIIPremio/sistemas/MHafdpVIIIPTN/mh_pemio_tosi.pdf)>. Acesso em: 15 maio 2008.
- BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1975.
- \_\_\_\_\_. Subvenções. Natureza Jurídica. Não se Confundem com as Isenções. *Revista de Direito Público*, n. 20, São Paulo: RT, 1976.
- \_\_\_\_\_. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BOSS, Alfred; ROSENSCHON, Astrid. Steuervergünstigen in Deutschland: eine Aktualisierung. *Kieler Arbeitspapier*, n. 1220, Kiel: Institut für Weltwirtschaft, 2004.
- BOYSEN, Sigrid. *Gleichheit im Bundesstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.
- BREAK, George F. The Tax Expenditure Budget – The Need for a Fuller Accounting. *National Tax Journal*, n. 38, Columbus: National Tax Association, 1985.
- BRIXI, Hana Polackova. Managing Tax Expenditures: Policy Options. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004.
- \_\_\_\_\_; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004.

BROWN, Colin. Tax Expenditures in Australia. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004.

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. *Einundzwanzigster Subventionsbericht (2005-2008)*. Disponível em: <[www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)>. Acesso em: 15 maio 2008.

BURMAN, Leonard E. *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?* Disponível em: <[www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/410813\\_NTA\\_Tax\\_Expenditure.pdf](http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/410813_NTA_Tax_Expenditure.pdf)>. Acesso em: 15 maio 2008.

BUZAID, Alfredo. O Tribunal de Contas no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito de São Paulo*, n. 62 (2), São Paulo: USP, 1967.

CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos Fiscais: sua Natureza Jurídica*. São Paulo: Aduaneiras, s.d.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Disponível em: <[www2.camara.gov.br/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2007](http://www2.camara.gov.br/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2007)>. Acesso em: 17 abr. 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. *ICMS*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARRILLO DE ALBORNOZ, Antonio Jimenez-Blanco. La Funcion Legislativa y la Reserva de Administración: Notas sobre um Nuevo Concepto. *Revista de Las Cortes Generales*, n. 2, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1987.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. “Guerra Fiscal” no Âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo A. Fernandes (Coord.). *ICMS – Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. ICMS – Incentivos – Conflitos entre Estados – Interpretação. *Revista de Direito Tributário*, n. 66, São Paulo: RT, 1994.

- \_\_\_\_\_. Imunidades Tributárias. *Revista de Direito Tributário*, n. 27-28-29, São Paulo: RT, 1984.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- CAUPERS, João. *Introdução ao Direito Administrativo*. Lisboa: Editorial Notícias, 2000.
- CAVALCANTI, José Paulo. *Da Renúncia no Direito Civil*. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958.
- CAVALCANTI, Themistocles Brandão. O Tribunal de Contas – Órgão Constitucional – Funções Próprias e Funções Delegadas. *Revista de Direito Administrativo*, n. 109, São Paulo: RT, 1972.
- COELHO, José Washington. *Código Tributário Nacional Interpretado*. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- \_\_\_\_\_. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- \_\_\_\_\_. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- COLSON, Jean-Phillipe. *Droit Public Économique*. 3. ed. Paris: L.G.D.J., 2001.
- CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES. *Inventaire des Mesures Fiscales qui Correspondent à la Notion de “Dépense Fiscale”*. Bruxelas: Ministério das Finanças, 1984.
- CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética. 1996.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CRUCIS, Henry Michel. *Finances Publiques*. Paris: Montchrestien, 2003.
- D’AMANTI, Nicola. Las Exenciones y la Subjetividad Tributaria. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n. 81, Madrid, 1969.
- DAVIE, Bruce. Tax Expenditure in Federal Excite Tax System. *National Tax Journal*, v. 47, n. 1, Columbus: National Tax Association, 1994.



DE LA NUEZ DE LA TORRE, Pablo. Estudio Jurídico de las Exenciones Fiscales. In: *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. v. I.

DEPARTMENT OF FINANCE CANADA. *Tax Expenditure: Notes to the Estimative/projection: 1*. Disponível em: <[www.fin.gc.ca/taxexp/2000/taxexpPnot00\\_1e.html](http://www.fin.gc.ca/taxexp/2000/taxexpPnot00_1e.html)>. Acesso em: 25 jun. 2008.

\_\_\_\_\_. *Tax Expenditures 2000: Notes to the Estimates/Projections*. Ottawa: Governo do Canadá. Disponível em: <[www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexpnot\\_e.html](http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexpnot_e.html)>. Acesso em: 26 maio 2008.

\_\_\_\_\_. *Tax Expenditures and Evaluations 2007*. Disponível em: <[www.fin.gc.ca/toce/2007/taxexp07\\_e.html](http://www.fin.gc.ca/toce/2007/taxexp07_e.html)>. Acesso em: 31 jul. 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Comentários. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Fellipe Cianca. Incentivos Fiscais no STJ. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

DUS, Ângelo. *Teoria Generale dell' Illecito Fiscale*. Milão: Giuffrè, 1957.

EIDNÖSSISCHE FINANZKONTROLLE. *Tax Expenditures of the Swiss Confederation*. Disponível em: <[www.efk.admin.ch](http://www.efk.admin.ch)>. Acesso em: 26 maio 2008.

ELALI, André. Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

ENRICO DE MITA. Il Principio di Capacità Contributiva. *Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente*. Milão: Giuffrè, 1991.

ESTORINHO, Maria João. *A Fuga para o Direito Privado – Contributo para o Estudo da Actividade de Direito Privado da Administração Pública*. Coimbra: Livraria Almedina, 1996.

FAGUNDES, Seabra. Revogabilidade das Isenções Tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, n. 58, São Paulo: RT.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1971.

- \_\_\_\_\_. Imunidade e Isenção Tributária – Instituição de Assistência Social. *Revista de Direito Administrativo*, n. 66, São Paulo: RT, 1961.
- FANUCCHI, Fábio. Convênios para Isenção de ICM. *Revista de Direito Tributário*, n. I, São Paulo: RT, 1977.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. v. I.
- FARIA, Maria Teresa Veiga de. *Estatuto dos Benefícios Fiscais – Notas Explicativas*. Lisboa: Editora do Rei dos Livros, 1998.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- \_\_\_\_\_. Normas Gerais e Competência Concorrente – Uma Exegese do Art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 7, São Paulo: Malheiros, 1994.
- FERREIRA, Pinto. *Curso de Direito Constitucional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral; FERREIRA, Cláudio Soares de Oliveira; TORRES, Fernando Raposo Gameiro; BRAGA, Henrique Anselmo Silva; NÓBREGA, Marcos. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. Recife: Nossa Livraria, 2001.
- FREITAS DO AMARAL, Diogo. *Curso de Direito Administrativo*. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. v. I.
- FRIAUF, Karl Heinrich. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1966.
- FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. 30. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2001.
- GIANINNI, Achille D. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Turim: Utet, 1956.
- \_\_\_\_\_. *Istituzioni di Diritto*. 8. ed. Milão: Giuffrè, 1960.
- GIANNI MARONGIU. *I Fondamenti Costituzionali dell'Imposizione Tributaria. Profili Storici e Giuridici*. Torino: Utet, 1991.
- GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio di Capacità Contributiva*. Milão: Giuffrè, 1961.
- GOMES, Nuno Sá. *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*. Lisboa: CCTF, 1991.
- GOUVEIA, Jorge Bacelar. Os Incentivos Fiscais Contratuais ao Investimento Estrangeiro no Direito Fiscal Português – Regime Jurídico e Implicações Constitucionais. In: MINISTÉRIO DAS FINANÇAS – DGCI XXX. *Aniversário do Centro de Estudos Fiscais – Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade*. Lisboa: DGCI, 1993.

- GROSCLAUDE, Jacques; MARCHSSOU, Philippe. *Droit Fiscal General*. 4. ed. Paris: Dalloz, 2003.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Lei de Responsabilidade Fiscal: Competência Tributária, Arrecadação e Renúncia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001.
- 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 – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.
- HENRIQUES, Elcio Fiori. *A Não Discriminação Tributária e o PIS-importação e a COFINS-importação*. Santos: Comunnicar, 2007.
- \_\_\_\_\_. A Não Discriminação Tributária no Mercosul e o PIS-importação e a COFINS-importação. *Revista de Direito Internacional Tributário*, n. 5, ano 2, São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- \_\_\_\_\_. Arts. 1º a 8º. In: CONTI, José Maurício (Coord.). *Orçamentos Públicos – A Lei 4.320/1964 Comentada*. São Paulo: RT, 2008.
- HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- JESCH, Dietrich. *Gesetz und Verwaltung*. Tübingen: J.C.B. Mohr, 1961.
- JÈZE, Gaston. *Principios Generales de Derecho Administrativo*. Tradução de Millán Almagro. Primeira Parte. Buenos Aires: Depalma, 1949.
- JOOSS, Gerhard. Subventionsrecht. In: KLEIN, Franz (Coord.). *Lehrbuch des öffentlichen Finanzrechts*. Darmstadt: Luchterhand, 1987.
- KAREHNKE, Helmut. Subventionen und ihre Kontrolle. Möglichkeiten und Grenzen. *Die Öffentliche Verwaltung*, n. 32, Stuttgart: Kohlhammer, 1975.
- KIRCHHOF, Paul. *Der Verfassungsauftrage zur Erneuerung des Steuerrechts*. Disponível em: <[www.akademienunion.de/\\_files/akademiejournal/2002-2/AKJ\\_2002-2-S-15-26\\_kirchhof.pdf](http://www.akademienunion.de/_files/akademiejournal/2002-2/AKJ_2002-2-S-15-26_kirchhof.pdf)>. Acesso em: 15 maio 2008.
- LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Steuerrecht – Ein systematischer Grundriß*. 13. ed. Köln: O. Schmidt, 1991.
- LEMGRUBER, Andréa. *Renúncia Tributária no Brasil*. Disponível em: <[www.cepal.cl](http://www.cepal.cl)>. Acesso em: 25 jun. 2008.

MACEDO, José Antonio Barreto. MICT – Reflexos Sócio-econômicos da Implantação do Regime Automotivo – Relatório de Auditoria Operacional. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 85, Brasília: TCU, 2000.

MAFFEZZONI, Federico. *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*. Torino: Utet, 1970.

MAGALHÃES, Roberto Barcelos de. *Regime Fiscal das Sociedades Comerciais*. Rio de Janeiro: José Konfino Editor, 1964.

MARTINS, Cláudio. *Normas Gerais de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Coimbra: Almedina, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1991. v. VI, t. II.

\_\_\_\_\_. Inteligência do Art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – Estímulos sem Impacto Orçamentário Não São pelo Dispositivo Abrangidos – Opinião Legal. *Boletim de Direito Administrativo*, n. 7, São Paulo: NDJ, 2003.

\_\_\_\_\_. Inteligência do Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) – Estímulos sem Impacto Orçamentário não são pelo Dispositivo Abrangidos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, São Paulo: Dialética, 1999.

MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças Públicas. A Política Orçamentária no Brasil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

McDANIEL, Paul R. Identification of Tax in Effective Tax Rates, Tax Reform and Tax Equity. *National Tax Journal*, v. LIII, n. 3, parte I, Columbus: National Tax Association, 2000.

\_\_\_\_\_. Identification of Tax in Effective Tax Rates, Tax Reform and Tax Equity. *National Tax Journal*, v. LIII, n. 3, parte I, Columbus: National Tax Association, 2000.

MEIRELES, Hely Lopes. *Finanças Municipais*. São Paulo: RT, 1979.

\_\_\_\_\_. *Direito Municipal Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. v. II.

MÉLEGA, Luiz. Os Convênios Destinados a Estabelecer Isenções, Reduções e outros Favores Fiscais Relativos ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM). In:

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Estudos Tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- MESSERE, Ken C. *Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts*. Amsterdã: IBFD Publications, 1993.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (PORTUGAL). *Orçamento do Estado para 2002 – Relatório e Proposta de Lei*, 2001.
- MINISTERIO DAS FINANÇAS (PORTUGAL). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Lisboa: CCTF, 1998.
- MOLINA, Pedro Herrera. *La Exención Tributaria*. Madrid: Colex, 1990.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões*. São Paulo: Max Limonad, 1964.
- \_\_\_\_\_. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34, São Paulo: Dialética, 1998.
- MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- \_\_\_\_\_. Competência Concorrente Limitada – O Problema da Conceituação das Normas Gerais. *Revista de Informação Legislativa*, n. 100, Brasília: Senado Federal, 1988.
- MOSCHETTI, Francesco. La Capacità Contributiva – Profili Generali. In: MOSCHETTI, Francesco (Coord.). *La Capacità Contributiva*. Milão: Cedam, 1993.
- MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101, de 4/5/2000*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- NABAIS, Jose Casalta. *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.
- NASCIMENTO, Carlos Valder. Comentários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Disponível em: <[www.eclac.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MarcosNobrega1.pdf](http://www.eclac.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MarcosNobrega1.pdf)>. Acesso em: 25 abr. 2008.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: José Bruschatzky, 1972.

- \_\_\_\_\_. *Direito Financeiro*. São Paulo: J. Brushatsky, 1971.
- NORDIC COUNCIL OF MINISTERS. *Tax Expenditures (Nordisk Monisterråd, Skattentgifter, Rapport Lammad Till Nordiska Ministerrådet (Finans Ministrarna) au den Nordiska Skattentgiftsgruppen*, 1987.
- NOVELLI, Flávio Bauer. Anualidade e Anterioridade na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 51, São Paulo: RT, 1990.
- OCDE. *Industrial Subsidies: A Reporting Manual*. Paris: OCDE, 1995.
- \_\_\_\_\_. *Tax Expenditures: a Review of the Issues and Country Practices*. Paris: OCDE, 1984.
- \_\_\_\_\_. *Transparence Budgétaire – Les Meilleures Pratiques de l’OCDE*. Disponível em: <[www.oilis.oecd.org](http://www.oilis.oecd.org)>. Acesso em: 15 maio 2008.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta, Afetação da Receita*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: RT, 2006.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Cofins-importação e PIS-importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. v. 8.
- OLLERO, Gabriel Casado. Los Fines no Fiscales de los Tributos. In: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma: Libro-Homenaje al Profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991. v. I.
- PEREIRA, Ana Cristina Paulo. *Direito Institucional e Material no Mercosul*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2005.
- PEREIRA, Cesar A. G. O Endividamento Público na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001.
- PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras Reflexões sobre a Questão dos Incentivos Fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- PLEYER, Marcus. *Föderative Gleichheit*. Berlim: Duncker und Humbolt, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. Rio de Janeiro: Forense, 1970. v. III.

\_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição de 1946*. São Paulo: Max Limonad, 1953. v. I.

\_\_\_\_\_. *Questões Forenses*. Rio de Janeiro: Borsóí, s.d. v. VIII.

PONTES, Helenilson Cunha. Os Convênios em Matéria de ICMS na Atual Ordem Constitucional. In: *Ensaio de Direito Tributário*. São Paulo: MP/Apet, 2005.

PRADO, Sérgio Cavalcanti, C. E. *A Guerra Fiscal no Brasil*. São Paulo: Fundap, 2000.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

RIKER, W. H. *The Theory of Political Coalitions*. New Haven: Yale University Press, 1962.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do Montante do Tributo. Quantificação, Fixação e Avaliação*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995.

RODI, Michael. *Die Subventionsrechtordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. III.

SALDANHA SANCHES, José Luís. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Lex, 1998.

SALMON, Jacques. *Les Subventions*. Bruxelas: Bruylant, 1976.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

\_\_\_\_\_. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

\_\_\_\_\_. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*. 1964. Tese (Livre Docência) – USP, São Paulo.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I.

\_\_\_\_\_. Harmonização Tributária no Mercosul. *Revista Direito Mackenzie*, n. 2, ano 1, São Paulo: Mackenzie, 2003.

\_\_\_\_\_. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 1998*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BensTributarios/1998/consideracoes.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BensTributarios/1998/consideracoes.htm)>. Acesso em: 19 maio 2008.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 1999*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/1999/consideracoes.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/1999/consideracoes.htm)>. Acesso em: 19 maio 2008.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2000*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/2000/consideracoes.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/2000/consideracoes.htm)>. Acesso em: 19 maio 2008.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2001*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/2001/apresentacao.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/2001/apresentacao.htm)>. Acesso em: 19 maio 2008.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2002*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/2002/apresentacao.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/BenTributarios/2002/apresentacao.htm)>. Acesso em: 19 maio 2008.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – 2003*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2003/DBT2003.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2003/DBT2003.pdf)>. Acesso em: 19 maio 2008.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2004*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2004/DGT2004.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2004/DGT2004.pdf)>. Acesso em: 19 maio 2008.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2005*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2005/DGT2005.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2005/DGT2005.pdf)>. Acesso em: 19 maio 2008.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2006*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2006/DGT2006.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2006/DGT2006.pdf)>. Acesso em: 19 maio 2008.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2007*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2007/DGG2007.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2007/DGG2007.pdf)>. Acesso em: 19 maio 2008.



\_\_\_\_\_. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2008*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2008/DGT2008.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2008/DGT2008.pdf)>. Acesso em: 19 maio 2008.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2009*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2009/DGT2009.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2009/DGT2009.pdf)>. Acesso em: 20 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. *Estudos Tributários 12: Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/25GastosTributarios.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/25GastosTributarios.pdf)>. Acesso em: 17 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. *Gastos Tributários no Brasil – Seminário Internacional BID/FMI*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributarios/Eventos/SeminarioInterbidfmi/textoquadrogastotributariosnobrasilseminario.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributarios/Eventos/SeminarioInterbidfmi/textoquadrogastotributariosnobrasilseminario.pdf)>. Acesso em: 20 abr. 2009.

SECRETARIA DE POLÍTICA ECONÔMICA. *Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União*. Disponível em: <[www.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/estudos economicos](http://www.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/estudos economicos)>. Acesso em: 22 abr. 2009.

SEGUIN, Marc; GURR, Simon; Federal Tax Expenditures in Canada. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Throught the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SELMER, Peter. *Steuerinterventivismus und Verfassungsrecht*. Frankfurt: Athenäum, 1972.

SHOUP, Carl. Negative Taxes, Welfare Payments and Subsidies. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, Milão: Giuffré, 1967.

SIEBERT, Wolfgang. Privatrecht im Bereich öffentlicher Verwaltung – zur Abgrenzung und Verflechtung von oeffentlichem recht und Privatrecht. *Festschrift für Hans Niedermeyer – zum 70. Geburtstag*. Gottingen: Otto Shwarrz&Co, 1953.

SIGG, Wolfgang. *Die Stellung der Rechnungshöfe im politischen System der Bundesrepublik Deutschland*. Berlim: Duncker & Humbolt, 1983.

SILVA, Artur Adolfo Cotias. O Tribunal de Contas da União na História do Brasil: Evolução Histórica, Política e Administrativa (1890-1998). *Prêmio Serzedello Corrêa 1998 – Monografias Vencedoras*. Brasília: TCU, 1998.

SILVA, José Afonso. Participação do Município na Arrecadação da União e do Estado. *Revista de Direito Público*, n. 10, São Paulo: RT, 1969.

SIMONITI, Silvia. *Los Gastos Tributários y as Renúncias Tributárias en América Latina*. Disponível em: <www.cepal.cl>. Acesso em: 25 jun. 2008.

SMITH, Roger. *Tax Expenditures: An Examination of Tax Incentives and Tax Preferences in the Canadian Federal Income Tax System*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1979.

SOUZA FRANCO, Antonio L. de. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Almedina, 1995.

SOUZA, Luís A. Xavier de. As Renúncias Tributárias Federais no Brasil: Uma Abordagem Macroeconômica. *Revista FAE*, v. VI, n. 2, Curitiba, 2003.

SOUZA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária e as Isenções Condicionadas. *Revista de Direito Administrativo*, n. 92, São Paulo: RT, 1982.

\_\_\_\_\_. *Anteprojeto do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Imprensa Oficial, 1953.

\_\_\_\_\_. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

\_\_\_\_\_. O Fato Gerador do Imposto de Renda. In: *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.

SPANNER, Hans. Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung. *Steuer und Wirtschaft*, n. 47, Köln: Otto Schmidt, 1970.

STARCK, Christian. *El Concepto de Ley en la Constitución Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1979.

SUNLEY, Emil; VAN DEN ENDE, Leo; HABERHAM, Amir; BOOGERT, Kees den. Tax Expenditures in the United States: Experience and Practice. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004.

SURREY, Stanley S. Steueranreize als ein Instrument der staatlichen Politik. *Steuer und Wirtschaft*, n. 4, Köln: Otto Schmidt, 1981.

\_\_\_\_\_. The U.S. Income Tax System – The Need for a Full Accounting. Speech before Money Marketeers, November 15, 1967. *Annual Report of the Secretary of*

*the Treasure on the State of the Finances for Fiscal Year 1969*. Washington D.C.: Government Printing Office, 1969.

\_\_\_\_\_. *Pathways to Tax Reform*. Cambridge: Harvard Press, 1973.

\_\_\_\_\_; McDANIEL, Paul R. *International Aspects of Tax Expenditures: a Comparative Study*. Deventer: Kluwer Law, 1984.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. *Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. Disponível em: <www.imf.org>. Acesso em: 26 maio 2008.

TANZI, Vito. Inflation, Lags in Collection, and the Real Value of Tax Revenue. *International Monetary Fund Staff Papers*, n. 1, v. 24, Washington, 1977.

THORSTENSEN, Vera. *OMC – Organização Mundial do Comércio: as Regras do Comércio Internacional e a Nova Rodada de Negociações Multilaterais*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

TILBERY, Henry. Base Econômica e Efeitos das Isenções. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*. São Paulo: J. Brushatsky, 1970.

\_\_\_\_\_. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Estudos Tributários em Homenagem à Memória de Rubens Gomes de Sousa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: Otto Schmidt, 1993. v. I.

\_\_\_\_\_. *Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 1978.

TORRES, Heleno Taveira. Capital Estrangeiro e Princípio da Não-discriminação Tributária no Direito Interno e nas Convenções Internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 87, São Paulo: Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_. Isenções de ICMS – Limites Formais e Materiais. Aplicação da LC n. 24/75. Constitucionalidade dos Chamados “Convênios Autorizativos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

\_\_\_\_\_. O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

\_\_\_\_\_. *O Princípio da Transparência no Direito Financeiro*. Disponível em: <[www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br)>. Acesso em: 21 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. *Restituição de Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro: Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. t. I.

TRIBUNAL DE CONTAS DE PORTUGAL. *Parecer sobre a CGE – Ano Económico de 1991*. Lisboa: Tribunal de Contas, 1995.

TRIEPEL, Karl Heinrich. As Relações entre o Direito Interno e o Direito Internacional. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, n. 87, n. 6, Belo Horizonte, 1996.

U.S. OFFICE OF MANAGEMENT AND BUDGET. *Analytical Perspectives, Budget of the United States Government, Fiscal Year 2003*. Washington D.C.: Government Printing Office, 2002.

U.S. TREASURY DEPARTMENT. *The Tax Expenditure Budget: a Conceptual Analysis. Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for Fiscal Year 1968*. Washington D.C.: Government Printing Office, 1968.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT/Educ, 1976.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. O Imposto de Renda. In: *Imposto de Renda e Lucros Extraordinários*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1963.

\_\_\_\_\_. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. III.

VALENDUC, Christian. Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Throught the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004.

VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de Direito Tributário – Parte Geral*. Porto Alegre: Sulina, 1970.

VAN DEN ENDE. Tax Expenditures in the Netherlands. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Coord.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Throught the Tax System*. Washington: The World Bank, 2004.

- VANONI, Ezio. Elementi di Diritto Tributario. In: *Opere Giuridiche*. Milão: Dott. A. Giuffrè-Editore, 1962. v. II.
- VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde. *Textos para Discussão*, n. 500, Rio de Janeiro: Ipea, 1997.
- VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Roque A. Carrazza. São Paulo: RT, 1980.
- VILLELA, Luiz Arruda. A Identificação dos Gastos Tributários no Brasil. *Série de Estudos sobre Economia do Setor Público*. Rio de Janeiro: Inpes/Ipea, 1989.
- \_\_\_\_\_. *Gastos Tributários e Justiça Fiscal: O Caso do IRPF no Brasil*. 1981. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Economia da PUC-RJ, Rio de Janeiro.
- \_\_\_\_\_. Uma Proposta de Revisão dos Gastos Tributários no Brasil. *Revista de Finanças Públicas*, n. 366, Brasília, 1986.
- VOGEL Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. *Steuer und Wirtschaft*, n. 54, Köln: Otto Schmidt, 1977.
- \_\_\_\_\_. Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*. Herne: GmbH, 1969.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Tipográfica Guerra, 1974.
- ZIMMERMAN, Horst. Guerra Fiscal e Federalismo Cooperativo. In: SÃO CARNEIRO, José M. B.; HOFMEISTER, Wilhelm (Coord.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. v. I.
- ZITZELSBERGER, H. Über die Schwierigkeiten mit den Abbau von Steuersubventionen. *Steuer und Wirtschaft*, n. 62 (3), Köln: Otto Schmidt, 1985.