



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ESTADO DO RIO DE
JANEIRO EM AFRONTA À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E À
CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Christine Geneveve Silva Elcock Bradford

Rio de Janeiro
2019

CHRISTINE GENEVEVE SILVA ELCOCK BRADFORD

A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ESTADO DO RIO DE
JANEIRO EM AFRONTA À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E À
CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Monografia apresentada como exigência para
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu*
da Escola da Magistratura do Estado do Rio de
Janeiro.

Orientadora:

Prof. ^a Vanessa Huckleberry Portella Siqueira

Coorientadora:

Prof. ^a Mônica Cavalieri Fetzner Areal

Rio de Janeiro
2019

CHRISTINE GENEVEVE SILVA ELCOCK BRADFORD

A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO EM AFRONTA À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E À CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Monografia apresentada como exigência de conclusão de Curso da Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Aprovada em _____ de _____ de 2019. Grau atribuído: _____

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Des. Cláudio Brandão de Oliveira - Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ.

Convidado: Prof. Cláudio Carneiro Bezerra Pinto Coelho - Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ.

Orientadora: Prof. ^a Vanessa Huckleberry Portella Siqueira - Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ.

A ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – EMERJ – NÃO APROVA NEM REPROVA AS OPINIÕES EMITIDAS NESTE TRABALHO, QUE SÃO DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO(A) AUTOR(A).

À Maria Aparecida, meu maior exemplo, a mulher mais batalhadora, a mais guerreira e a mais humana que conheço e que eu sinto grande orgulho de que seja minha mãe.

AGRADECIMENTOS

Meu primeiro agradecimento será dirigido a Deus. A Ele seja dada toda glória, toda honra e todo louvor, pois eu nunca teria chegado até aqui se não fosse pela misericórdia de Deus na minha vida. Estudar na Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro foi um presente de Deus no qual serei eternamente grata, principalmente por ter me sustentado a cada ano de estudo e me dado forças para conseguir cursar esta incrível pós-graduação e em uma instituição conceituada.

À minha querida mãe Maria Aparecida Silva Bradford. Te agradeço por absolutamente tudo! Pelo amor incondicional, pela confiança, por toda educação, principalmente por todos os sacrifícios que não foram poucos. Obrigada por me permitir sonhar e estar do meu lado sempre! Ser sua filha é o maior título que eu tenho.

À minha grande amiga Raquel Casais Dutra que tive a oportunidade de conhecer neste curso. Obrigada pelos inúmeros conselhos, frases de motivação, amizade verdadeira e as melhores risadas dos meus últimos três anos.

À Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, que ao longo da minha formação ofereceu um ambiente de estudo motivador, agradável e farto de oportunidades.

Por fim, mas não menos importante, um agradecimento especial à minha orientadora de excelência Vanessa Huckleberry Portella Siqueira, responsável pela orientação do meu projeto e condução de meus estudos. Agradeço pela confiança e incansável dedicação. Sou muito grata por ter sido orientada por uma profissional de tamanha competência e conhecimento no mundo jurídico.

A todos vocês, muito obrigada!

Tudo o que fizerem, seja em palavra seja em ação, façam-no em nome do Senhor Jesus, dando por meio dele graças a Deus Pai.

Colossenses 3:17

SÍNTESE

O direito tributário, constitucional e financeiro são matérias que em muitos momentos se coadunam no mundo do direito. O presente trabalho tem fundamentos calcados com base nessas áreas e, busca traçar justificativas que levaram o Estado do Rio de Janeiro a estar enfrentando umas das maiores crises financeiras, econômicas e sociais dos últimos anos. A pesquisa estuda as renúncias de receitas sob o aspecto da concessão de benefícios fiscais e incentivos concedidos sem a observância dos requisitos impostos pelo ordenamento jurídico brasileiro a partir da Constituição Federal do Brasil, da Lei de Responsabilidade Fiscal e do princípio da proporcionalidade e razoabilidade. Além disso, será desenvolvida uma explanação aprofundada acerca das consequências orçamentárias do não preenchimento dos requisitos afetos à concessão de benefícios e, por fim, será feito um estudo sobre alguns casos concretos com o objetivo de delimitar e analisar como foram concedidos os incentivos fiscais no Estado do Rio de Janeiro desde o Governo comandado por Sérgio Cabral até os dias atuais.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. CLASSIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS	14
1.1. Benefícios fiscais concedidos na vertente da Receita Pública.....	16
1.1.1. Da Moratória	21
1.1.2. Da Remissão.....	22
1.1.3. Da Isenção	23
1.1.4. Da Anistia.....	25
1.2. Benefícios fiscais concedidos na vertente da Despesa Pública.....	26
1.2.1. Das Subvenções.....	28
1.2.2. Dos Subsídios	29
1.2.3. Do Crédito Presumido	30
1.2.4. Da Restituição de tributo a título de incentivo	30
2. REQUISITOS AFETOS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS	31
2.1. Requisitos constitucionais inerentes à concessão de renúncia de receita e de subsídios	32
2.2. Requisitos legais inerentes à concessão de renúncia de receita e de subsídios.....	36
2.3. Requisitos legais inerentes à concessão de subvenções	38
2.4. Receitas públicas e direitos fundamentais.....	40
2.5. Princípio da razoabilidade e a concessão de benefícios fiscais	43
3. AS CONSEQUÊNCIAS ORÇAMENTÁRIAS DO NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS AFETOS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS.....	47
3.1. Afronta aos princípios do planejamento tributário	48
3.2. A burla aos equilíbrios orçamentários	51
3.3. O problema do não atendimento ao ideal de transparência orçamentária.....	56
4. INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS NO ÂMBITO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO: ANÁLISE DE ALGUNS CASOS CONCRETOS	62
4.1 A contabilidade criativa orquestrada para suprir os prejuízos oriundos do desrespeito às normas constitucionais e legais	64
4.1.1. A crise no Rio de Janeiro e a Securitização dos Royalties.....	66
4.1.2. A crise no Rio de Janeiro e a concessão dos benefícios fiscais.....	69
4.1.3. A crise no Rio de Janeiro e o aviltamento da “regra de ouro” do art. 167 da Constituição Federal	73
4.1.4. A crise no Rio de Janeiro e a análise de casos específicos comprobatórios de que os incentivos foram um dos principais pilares para a crise no Estado.....	77
4.1.4.1. Análise do benefício fiscal concedido pelo Decreto nº 41.483/2008.....	81
4.1.4.2. Análise do benefício fiscal concedido pela Lei nº 6077/2011.....	82
CONCLUSÃO.....	84
REFERÊNCIAS	85

SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. – Artigo

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil
de

LC – Lei Complementar

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

LOA – Lei Orçamentária Anual

PPA – Plano Plurianual

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

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

Min. – Ministro

P. – Página

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica tem o propósito de discutir os incentivos fiscais no âmbito do Estado do Rio de Janeiro desde o Governo de Sérgio Cabral Filho (2007 até 2014) até os dias atuais (2019). No bojo deste trabalho, serão analisadas e discutidas as principais consequências econômicas e sociais advindas dos benefícios fiscais concedidos no âmbito deste Estado, em total desrespeito aos requisitos estabelecidos na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

O tratamento dos incentivos e benefícios fiscais deve ser levado a efeito com extrema cautela, mormente porque incentivo pela via do não pagamento de tributos, sem que haja a observância dos requisitos a ele inerentes, pode ser o principal fator responsável pela deterioração das finanças públicas. Dessa forma, é necessário que o controle seja envidado não apenas no que se refere às renúncias de receitas como também no que tange às despesas do Estado, porquanto uma renúncia de receita produz a mesma consequência financeira produzida por um gasto público.

No primeiro capítulo da pesquisa, busca-se discutir a classificação dos incentivos fiscais. Nesse sentido, tal parte do trabalho traçará um estudo teórico e aprofundado acerca dos diferentes benefícios fiscais e seus diversos conteúdos. Para tanto, serão apresentadas as seguintes classificações: os benefícios fiscais concedidos na vertente da receita, quais sejam, as isenções, as anistias, as remissões e as moratórias; e os benefícios fiscais concedidos na vertente da despesa pública, ou seja, os subsídios, as subvenções e as restituições.

O segundo capítulo tem por objetivo central o desenho minucioso dos requisitos constitucionais e legais que devem ser observados para a concessão dos benefícios fiscais. Dessa maneira, primeiro serão estudados os requisitos constitucionais inerentes à concessão de renúncias de receita e de subsídios, constantes nos artigos 150, parágrafo 6º, e artigo 165, parágrafo 6º, ambos da Constituição Federal de 1988. Além disso, serão estudados os requisitos legais afetos à concessão de renúncias de receita e subsídios, à luz do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal; e os requisitos legais afetos à concessão de subvenções, agasalhados estes no artigo 26 do mesmo diploma legal.

Na esfera desse mesmo capítulo, será empreendida uma análise de ponderação acerca da observância do princípio da razoabilidade na concessão de benefícios fiscais no âmbito do Estado do Rio de Janeiro. Nessa ordem de ideias, serão elucidados e examinados os aspectos

internos desse princípio implícito constitucional, que se desenvolve por meio da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito. Observará também os aspectos externos da concessão de incentivos fiscais, os quais, apesar de concedidos muitas vezes em consonância ao ordenamento jurídico, não observam a aplicação proporcional das medidas.

Em seguida, no terceiro capítulo, serão ressaltadas consequências orçamentárias oriundas do não preenchimento dos requisitos afetos à concessão de benefícios pela análise dos principais princípios orçamentários. Nesse sentido, será estudado o planejamento público, em cotejo com o equilíbrio orçamentário e com a transparência, por meio de fatos e explicitações, a demonstrar que a concessão dos benefícios foi conduzida de forma diametralmente oposta a propugnada por esses princípios.

Por fim, no quarto e último capítulo, serão cotejados os incentivos fiscais concedidos no âmbito do Estado do Rio de Janeiro com as suas consequências, por meio da análise de alguns casos concretos. Será possível adentrar na apreciação de como a não observância dos requisitos plasmados na Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal gerou impactos extremamente negativos no âmbito econômico e social no Estado como um todo.

Dado o exposto, o presente trabalho pautar-se-á em uma pesquisa jurídica eminentemente qualitativa, feita por meio de um estudo teórico aprofundado de assuntos do Direito Constitucional, Tributário e Financeiro, buscando-se apreciar a bibliografia que servirá de arcabouço para o enriquecimento da questão objeto do texto.

1. CLASSIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

O Estado tem como finalidade a realização do bem comum e das necessidades públicas essenciais e complementares. Assim, a atividade financeira do Estado nada mais é do que a “atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum”¹.

É nesse contexto que a Constituição da República Federativa do Brasil² prevê alguns deveres, cuja finalidade volta-se, ao fim e ao cabo, a garantir a implementação dos direitos fundamentais. Em razão disso, no Estado Fiscal, o dever fundamental de pagar impostos constitui uma contribuição indispensável para o seu suporte financeiro.³

Nesse sentido, o tributo é a principal fonte usada pelo Governo para arcar com as necessidades públicas. Além disso, o tributo tem uma função essencial para a atuação do Estado no domínio econômico, no sentido de que, ao gerar oneração ou desoneração tributária, aquele é capaz de gerar, induzir e manipular comportamentos desejáveis das entidades privadas. Isso permite que os tributos ostentem uma função que vai além da função fiscal, isto é, passam a ostentar igualmente uma função extrafiscal.⁴

O principal objetivo da função extrafiscal dos tributos não é a arrecadação, como ocorre na função fiscal, mas a inferência no comportamento da sociedade e no ramo empresarial, ao gerar estímulo a determinadas atividades. É no contexto da extrafiscalidade tributária que nascem os benefícios e incentivos fiscais, com a finalidade de induzir comportamentos inseridos dentro de um plano político do Estado.⁵ Assim, em razão da falta de previsão legal, a definição de incentivos fiscais advém da doutrina, conforme o conceito delineado por Hugo de Brito Machado a seguir⁶:

Na expressão incentivo fiscal, a palavra incentivo tem o mesmo significado que tem na linguagem comum, significa estímulo. E a palavra fiscal nessa expressão está indicar o instrumento com o qual é concedido o incentivo ou estímulo. Incentivo fiscal é o estímulo concedido através de um instrumento cuja utilização caracteriza o que denominamos fisco, vale dizer, o tributo. O incentivo, ou estímulo, caracteriza-se pelo tratamento favorecido, diferenciado

¹ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 28. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2019, p. 4.

² BRASIL. *Constituição Federal do Brasil*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 jun. 2018.

³ FUCK, Luciano Felício. *Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 59-60.

⁴ REVISTA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS. *Dos incentivos fiscais no Brasil*. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/ Centro de Extensão Universitária, 2007, p. 39.

⁵ REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS, ano 20, v. 102, jan-fev, 2012. 102-104.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 171.

para melhor, em razão do atendimento da condição colocada para sua obtenção. E pode ser designado por palavras com sentido idêntico, tais como benefícios ou alívios.

É possível que se apresente uma diferenciação entre os institutos dos benefícios fiscais e dos incentivos fiscais. Conforme a posição de Nuno Sá Gomes, os dois integram o que se concebe como desagravamento fiscal. Porém, os incentivos fiscais têm um aspecto mais dinâmico, porquanto são concedidos com o objetivo de fomentar e de incentivar atividades e comportamentos. De outra parte, os benefícios voltam-se a atuar em situações já consumadas, tendo por objetivo a concretização de valores considerados fundamentais e prioritários na sociedade.⁷ Para melhor elucidação, traz-se à colação uma explicação de Edvaldo Brito⁸:

Afirma-se, neste ponto, que todo “incentivo” e todo “estímulo” de natureza “fiscal” são instrumentos de liberação do sujeito passivo do cumprimento da prestação pecuniária compulsória (tributo); por isso, esse sujeito não chega a configurar a qualidade jurídica de devedor. Essa liberação reverte-se da forma jurídica de uma exoneração tributária partícipe da modalidade exclusão do crédito tributário, qualquer que seja a manifestação do direito premial e, assim submete-se ao regime jurídico, uma vez que se entende por “estímulo fiscal” a atuação estatal de abrandamento da regra de tributação que desonera os recursos internos do sujeito passivo, “propiciando-lhes, assim, condições de capitalização própria. São, principalmente, as isenções e reduções fiscais”. Já o “incentivo fiscal” resulta da atuação do Estado eu canaliza, “para determinadas atividades produtivas ou determinadas regiões geográficas ou setores econômicos [...] recursos externos à economia própria das empresas, setores econômicos ou regiões geográficas visadas”.

O presente capítulo terá por objetivo descortinar os benefícios fiscais operantes na vertente das receitas e na vertente das despesas públicas. Por isso, é de suma importância destacar que, à luz do art. 165, parágrafo 6º, da CRFB/88⁹, todas as espécies de incentivos fiscais devem estar previstas na lei orçamentária, sobretudo porque serão estudadas dentro de um mesmo contexto, uma vez que tanto as renúncias de receita como as despesas públicas produzem o mesmo resultado financeiro¹⁰.

⁷ GOMES, apud SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. *Incentivos fiscais na federação brasileira*. In MACHADO, op. cit., 2015, p. 47

⁸ BRITO, Edvaldo. *Direito Tributário: estudos e pareceres*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 525

⁹ BRASIL. op. cit. nota 2, Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 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.

¹⁰ SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. *Notas sobre a exclusão do crédito tributário*. Disponível em: <<https://blog.ebeji.com.br/notas-sobre-a-exclusao-do-credito-tributario/>>. Acesso em: 27 jun. 2018

1.1 Benefícios fiscais concedidos na vertente da Receita Pública

Para que o Estado consiga arcar com os seus deveres e com tudo o que se compromete para com a sociedade, precisa ter dinheiro. Por essa razão, faz-se necessária a receita pública, que é o recebimento de dinheiro nos cofres públicos com o objetivo de satisfazer e arcar com as despesas públicas.¹¹ Dessa forma, entende-se como receita pública a “soma de dinheiro percebido pelo Estado para fazer face à realização de gastos públicos.”¹²

Nesse sentido, diversas são as classificações de receitas a ser percebidas pelo Estado, tais como as receitas ordinárias e extraordinárias. As primeiras são as recebidas de forma regular, a exemplo do arrecadado com o ICMS pelos Estados, nos moldes tais como prevê o art. 155, da CRFB/88¹³; já as segundas são as arrecadadas de forma esporádica, como, por exemplo, o imposto extraordinário de guerra, cuja previsão encontra guarida no art. 154, inciso II, da CRFB/88^{14,15}

Além da classificação acima ventilada, existe aquela que aborda as receitas sob duas outras modalidades, quais sejam: as receitas originárias e as receitas derivadas. Neste caso, as receitas originárias são as que advêm de uma atividade a ser prestada pelo próprio Estado, a exemplo dos dividendos auferidos por uma empresa estatal. Por outro lado, as derivadas são receitas decorrentes da iniciativa privada, mas cujo o Estado delas se apropria de forma compulsória, a exemplo dos impostos e das multas em geral.¹⁶

Por fim, existem, ainda, as receitas correntes e as receitas de capital. As receitas correntes são aquelas aferidas em um período anual, além de estarem relacionadas às operações correntes do Estado, como, por exemplo, as operações tributárias, agropecuárias, patrimoniais, de serviço e industriais. Já as receitas de capital se caracterizam como as provenientes da constituição de dívidas e são destinadas apenas às despesas de capital, não podendo ser usadas para o pagamento de dívidas periódicas do Estado.¹⁷

¹¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas Públicas: conceito e classificação, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; Nascimento, Carlos Valder do. *Tratado de Direito Financeiro*. V.2. São Paulo: Saraiva, 2013, p.7.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 165.

¹³ BRASIL. op. cit. nota 2.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018, p. 471.

¹⁶ Ibid., p. 472 - 473.

¹⁷ Ibid., p. 474 - 475.

Após a breve explicação acerca do instituto da receita pública, de modo a que se possa explicar como se dá a concessão dos benefícios fiscais no âmbito da receita, faz-se necessária uma breve elucidação sobre o crédito tributário.

De acordo com Sérgio Pinto Martins,¹⁸ o crédito tributário é o “direito subjetivo do sujeito ativo de uma obrigação tributária de exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária.”

De acordo com o art. 139 do Código Tributário Nacional,¹⁹ “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Assim sendo, é possível entender que o crédito tributário nada mais é do que a formalização da obrigação tributária que se torna líquida, certa e exigível com o lançamento tributário.²⁰ Nesse contexto, não há como confundir os conceitos de obrigação tributária e crédito tributário, tendo em vista que este apenas surge quando aquela se torna exigível. Para melhor compreensão, a seguir a explicação de Luís Eduardo Schoueri²¹:

Ou seja, uma possível solução para entender a posição ambígua da lei complementar quanto à natureza do lançamento está em aceitar que o Código Tributário Nacional distingue dois momentos na relação jurídico-tributária. O primeiro, que surge com o fato jurídico tributário, é denominado “obrigação tributária”. Quando esta é determinada e quantificada, o Código Tributário Nacional passa a referir-se ao “crédito tributário”. Entre um e outro fenômeno, está o lançamento. Coerente com a teoria dualista da obrigação tributária, o Código Tributário Nacional entende que sem o lançamento há mero dever pessoal do devedor, não dotado de executoriedade (isto é: o credor tem a expectativa de que o devedor cumpra sua obrigação, mas não é dotado dos meios para tanto); com o lançamento, o credor já conta com instrumento que, ao conferir liquidez e certeza do vínculo, confere-lhe executoriedade.

A obrigação tributária, que pode ser principal²²(obrigação cujo objeto é o pagamento do tributo ou da multa) ou acessória²³(obrigação tributária sem conteúdo pecuniário, que se presta à fiscalização e arrecadação do tributo), advém de uma relação jurídica que vincula o devedor, em uma prestação de natureza tributária, ao credor. Isso significa que a obrigação tributária

¹⁸ MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 175.

¹⁹ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm >. Acesso em: 28 jun. 2018.

²⁰ MACHADO SEGUNDO, op. cit., 2018, p. 175.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 647-648.

²² BRASIL. op. cit. nota 19, Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

²³ Ibid., Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

consubstancia um dar, um fazer ou um não fazer com um objeto pertinente a um tributo.²⁴ Assim, o fato gerador do tributo aparece como uma situação descrita em lei, que será necessária para o nascimento da obrigação tributária.²⁵ Dessa forma, haverá a subsunção, que é “adequação do conceito do fato ocorrido na realidade econômica a uma das interpretações do conceito determinado ou indeterminado previsto na regra de incidência”²⁶.

No contexto ora evidenciado, a primeira fase da relação jurídica tributária se dá por meio do fato gerador que enseja o surgimento da obrigação tributária e, de modo a que essa obrigação tributária se transmute em exigível, ao Fisco é necessário que haja a conversão dela para o crédito tributário pelo lançamento. Sob esse prisma, o lançamento tem o condão de transformar a obrigação tributária em crédito tributário, sendo certo que, de acordo com a doutrina brasileira majoritária, ostenta eficácia declaratória.²⁷ Destarte, o lançamento²⁸ é um ato administrativo vinculado e obrigatório, que se presta ao desiderato de possibilitar à autoridade administrativa competente a observância da ocorrência do fato gerador, determinando a matéria tributável, identificando o sujeito passivo e, se for o caso, cominando a penalidade a ser atribuída.²⁹

Após a constituição do crédito tributário, é possível que essa obrigação exigível venha a ser atingida por algumas circunstâncias que a modificam em sua extensão e em seus efeitos.³⁰ Com efeito, de acordo com o Código Tributário Nacional, o crédito tributário “regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.”³¹

Para que se possa especificar os benefícios tributários operantes na vertente da receita pública, faz-se necessário que se discorra sobre a suspensão da exigibilidade, a extinção e a exclusão do crédito tributário.

²⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 279.

²⁵ *Ibid.*, p. 281.

²⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 164.

²⁷ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1186.

²⁸ BRASIL. *op. cit.* nota 19, Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

²⁹ MARTINS, *op. cit.*, 2015, p.176.

³⁰ *Ibid.*, p. 175.

³¹ BRASIL. *op. cit.* nota 19, Art. 141.

A suspensão do crédito tributário impede que o fisco exija a satisfação ou tome medidas que venham a constranger o contribuinte ao pagamento da dívida tributária.³² Ademais, é de suma importância destacar que a suspensão, nesse caso, é apenas da exigibilidade do crédito e não de sua constituição em si, ou seja, não há qualquer impedimento à atividade administrativa concernente ao lançamento.³³ A suspensão pode ocorrer a qualquer momento, mesmo antes da ocorrência do fato jurídico tributário, não se confundindo, além disso, com a interrupção, já que, cessada a causa legal de suspensão, o crédito voltará a ser exigido desde o momento em que surgiu a causa de suspensão.³⁴ As causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão listadas do art. 151 do CTN³⁵, *in verbis*:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Já a extinção do crédito tributário concerne ao desaparecimento dele. Porém, ressalta-se que, como o Código Tributário Nacional entende que obrigação tributária é um instituto diferente do crédito tributário. Nessa ordem de ideias, embora a extinção daquela sempre gere a extinção deste, a extinção do crédito pode não gerar a extinção da obrigação. Assim, exemplo de um caso em que há extinção do crédito sem a extinção da obrigação, se dá com a decisão judicial que anula o lançamento por um vício formal. Assim como ocorre nas causas de suspensão, as causas de extinção igualmente estão sujeitas à reserva legal e seguem abaixo listadas³⁶:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

³² PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 265.

³³ SCHOUERI, op. cit., 2019, p. 669.

³⁴ *Ibid.*, p. 640.

³⁵ BRASIL. op. cit. nota 19.

³⁶ *Ibid.*

V - a prescrição e a decadência;
 VI - a conversão de depósito em renda;
 VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
 VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
 IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
 X - a decisão judicial passada em julgado.
 XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Por fim, cabe ressaltar ainda que a exclusão do crédito tributário significa o impedimento de sua constituição, isso é, mesmo com a ocorrência do fato gerador e o surgimento da obrigação tributária decorrente daquele, não poderá haver o lançamento e, por consequência, não existirá o crédito tributário e nem a obrigação de pagamento do tributo.³⁷ Assim, de acordo com o previsto no Código Tributário Nacional apenas existem duas formas de exclusão do crédito tributário, conforme reza o art. 175 do CTN³⁸, transcrito a seguir:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:
 I - a isenção;
 II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

O estudo acerca do crédito tributário e sua forma de suspensão, extinção e exclusão são de suma importância para que se explique as formas de benefícios fiscais advindos por meio da receita pública. Assim sendo, o art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000³⁹ explicita o que pode

³⁷ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 12. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 581.

³⁸ BRASIL. op. cit. nota 19.

³⁹ BRASIL, *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm >. Acesso em: 28 jun. 2018. Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

ser concebido como a renúncia de receita, elucidando quais seriam os benefícios que objetivam conferir tratamento diferenciado ao contribuinte. Dessa maneira, a remissão, a isenção em caráter não geral, anistia, o subsídio, o crédito presumido, a alteração de alíquotas ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições são as modalidades de benefícios fiscais concedidos na vertente da receita, e serão explicados nos próximos itens.⁴⁰

1.1.1 Da Moratória

A moratória é uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário⁴¹, caracterizando-se, de acordo com o art. 151, I do CTN⁴², como “a dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada”.⁴³

A concessão da moratória deve ser levada a efeito, obrigatória e diretamente, por lei, seja quando for de caráter geral seja quando for de caráter individual, ocasião em que a análise dos requisitos subsumir-se-á à Administração Pública, a qual, por mero ato administrativo chancelador do cumprimento dos requisitos previstos em lei, deferirá o gozo do favor.⁴⁴

A moratória de caráter geral está prevista no art. 152, I do CTN⁴⁵ e tem lugar quando a lei prevê benefícios a uma generalidade de sujeitos sem que estes tenham que cumprir qualquer requisito específico para tal. Já a moratória concedida em caráter individual está hospedada no art. 152, II do CTN⁴⁶ e caracteriza-se pelos casos em que a lei restringe a dilação do prazo apenas para aqueles que demonstrem preencher alguns requisitos especiais.⁴⁷

O art. 153, II, b, do CTN⁴⁸ traz o instituto da moratória parcelada, o qual, de modo a se materializar, pressupõe a previsão do número de prestações e vencimentos dentro do prazo de duração do favor. É importante ressaltar que a moratória parcelada não se confunde com o parcelamento, que corresponde a outra causa independente de suspensão da exigibilidade do crédito. Em razão disso, deparamos com duas causas distintas, mesmo porque a moratória é

⁴⁰ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 60.

⁴¹ BRASIL. op. cit. nota 19.

⁴² Ibid.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 455.

⁴⁴ ALEXANDRE, op. cit., 2018, p. 581.

⁴⁵ BRASIL. op. cit. nota 19.

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Ibid.

uma medida excepcional, livre de juros e de penalidades pecuniárias, enquanto o parcelamento é uma medida política, em que há a incidência de juros e multa.⁴⁹

No art. 154 do CTN⁵⁰, há uma limitação no que tange aos créditos que podem ser abrangidos pela moratória, quais sejam, os créditos já lançados, apenas. Dessa forma, em casos em que o pagamento é realizado pelo sujeito passivo antecipadamente, sem a participação do sujeito ativo, a exemplo do que ocorre com o ICMS, necessária se faz a edição de uma lei específica. Ademais, o parágrafo único do referido artigo não permite que se beneficiem da moratória os sujeitos passivos que tenham agido anteriormente com dolo, fraude ou alguma forma de simulação.⁵¹

Por fim, o art. 155 do CTN⁵² assevera que a moratória concedida em caráter individual não gera direito adquirido para aqueles que deixaram de satisfazer as condições e requisitos para a concessão do benefício. Todavia, em que pese o dispositivo dispor no sentido de que haverá revogação da moratória, há, neste caso, uma impropriedade terminológica, tendo em vista que se está a tratar de verdadeira anulação, e não de revogação, porquanto houve uma infração de lei. O parágrafo único afirma que, da concessão da moratória até a sua anulação, não se computa o prazo prescricional. No art. 155-A do mesmo diploma legal⁵³, as disposições da moratória aplicam-se subsidiariamente ao parcelamento, ratificando o entendimento de que essa é uma espécie autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito.⁵⁴

1.1.2 Da Remissão

A remissão é uma das modalidades de extinção da exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 156, IV do CTN⁵⁵, tratando-se da “dispensa do pagamento de tributo”⁵⁶, ou seja, nada mais é do que o perdão do pagamento do tributo concedido ao sujeito passivo.

Além disso, não se confunde com o instituto da remição, que é o resgate de uma dívida.⁵⁷ Também não se confundindo com a anistia, pelo que esta é causa de exclusão da exigibilidade do crédito, ocorrida antes da constituição do crédito, restringindo-se apenas às penalidades. Já

⁴⁹ ALEXANDRE, op. cit., 2018, p. 581.

⁵⁰ BRASIL. op. cit. nota 19.

⁵¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. e atual. Rio Janeiro: Forense, 2015, p. 697.

⁵² BRASIL. op. cit. nota 19.

⁵³ Ibid.

⁵⁴ MACHADO SEGUNDO, op. cit., 2018, p. 199.

⁵⁵ BRASIL. op. cit. nota 19.

⁵⁶ COELHO, op. cit. 2015, p. 744.

⁵⁷ MARTINS, op. cit., 2015, p. 198.

a remissão é causa de extinção do crédito, ocorrida depois do lançamento, abarcando tanto as penalidades como os tributos.⁵⁸

A remissão também não pode ser confundida com a isenção, pois, nas palavras de José Souto Maior Borges⁵⁹, “os conceitos de isenção tributária e remissão de débitos tributários, embora mantenham entre si relações de afinidade, não se identificam”. Assim sendo, são técnicas liberatórias diferentes, pois, enquanto a isenção impede o nascimento da obrigação tributária, a remissão busca extinguir uma obrigação tributária já existente.⁶⁰

Conforme o disposto no art. 150, parágrafo 6º, da CRFB/88⁶¹, com fulcro no princípio da indisponibilidade do patrimônio público, a remissão só pode ser concedida por lei específica. Ademais, o art. 172 do CTN⁶² afirma que a remissão, total ou parcial, pode ser concedida observando-se a situação econômica do sujeito passivo, erro ou ignorâncias escusáveis do sujeito passivo quanto à matéria de fato, à diminuta importância do crédito tributário, as considerações de equidade em cotejo com as características pessoais ou materiais do caso e as condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Observa-se, ainda, que o parágrafo único do referido artigo afirma não haver direito adquirido ao despacho que concede a remissão, aplicando-se o disposto no art. 155 do CTN.⁶³

1.1.3 Da Isenção

A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, nos termos do art. 175, I, do CTN⁶⁴.

A doutrina tradicional definia a isenção como a dispensa legal do tributo, todavia, tal definição foi criticada e, nos dias atuais, prefere-se a definição de que a “isenção é a exceção, contida em norma legal, à regra jurídica de tributação”⁶⁵. As normas de isenção atuam como regras de estrutura, isso é, “prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre a sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras dos sistema (ab-rogação)”⁶⁶. Dessa maneira, pode-se concluir que “a regra jurídica que prescreve a

⁵⁸ MARTINS, op. cit., 2015, p. 199.

⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. p. 200. In COÊLHO, op. cit., nota 49, p. 746.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ BRASIL. op. cit. nota 2.

⁶² BRASIL. op. cit. nota 19.

⁶³ ALEXANDRE, op. cit., 2018, p. 339-340.

⁶⁴ BRASIL. op. cit. nota 19.

⁶⁵ MACHADO SEGUNDO, op. cit., 2018, p. 244.

⁶⁶ CARVALHO, op. cit., 2019, p. 499.

isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação”⁶⁷.

É imperioso ressaltar, em primeiro lugar, a diferença entre a isenção, remissão e anistia. A anistia, embora também seja uma forma de exclusão da exigibilidade do crédito, se diferencia da isenção no sentido de que é uma forma de exoneração exógena, ou seja, exclui o crédito que se constituiu anteriormente em relação a uma norma sancionadora. Já a remissão, embora também seja uma exoneração exógena, se diferencia da anistia, porque exclui o dever de pagar o tributo devido. A isenção, por sua vez, é uma exoneração endógena, ou seja, não é superveniente ao surgimento da obrigação e do crédito, não existindo, a partir dela, tanto a hipótese de incidência quanto o fato gerador, que nunca chegou a nascer.⁶⁸

Em segundo lugar, devem ser realçadas as diferenças entre isenção, imunidade, alíquota zero e não incidência. A imunidade está relacionada com a esfera constitucional, porquanto trata-se de uma norma constitucional que proíbe a instituição de um tributo. Já a alíquota zero é uma alíquota nula que, ao incidir sobre qualquer base de cálculo, faz com que nada seja cobrado do contribuinte. No que tange à não incidência, esta abarca todas as situações que não estão previstas na regra-matriz como geradoras de alguma obrigação tributária. Por fim, a isenção exige a incidência da norma tributária impositiva, mas o ente tributante não cobra o tributo do contribuinte por razões extrafiscais.⁶⁹

As isenções podem ser incondicionadas (pura e simples) – que são gratuitas – e condicionadas. As condicionadas exigem uma contraprestação por parte do beneficiário e, por esta razão, também são chamadas de onerosas⁷⁰. Ademais, há requisitos a serem cumpridos, cabendo ao contribuinte escolher se pretende ou não usufruir da norma isenta. Ante o previsto no art. 178 do CTN⁷¹, é necessário observar-se que, nas isenções a título oneroso, não é possível haver a revogação a qualquer tempo, ao contrário do que ocorre com as gratuitas. Neste sentido, o verbete sumular número 544 do Supremo Tribunal Federal afirma que as “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Além disso, as isenções podem se materializar por prazo certo ou por prazo indeterminado, relevando notar que, quanto a essas últimas, é possível que o ente concedente as revogue a qualquer tempo, desde que o faça por meio de lei, conforme o previsto no art. 176

⁶⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 325.

⁶⁸ BALEEIRO, op. cit., 2015, p. 1350.

⁶⁹ PAULSEN, op. cit., 2019, p. 261-278.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 280.

⁷¹ BRASIL. op. cit. nota 19.

do CTN⁷².⁷³ Ademais, o art. 177 do CTN⁷⁴ assevera que não poderá haver extensão de taxas e contribuições de melhoria e nem de tributos que forem concedidos posteriormente a sua constituição. Curial ressaltar, porém, que, caso advenha uma lei dispendo em sentido contrário, será perfeitamente possível a extensão da isenção a esses tributos.⁷⁵

Por fim, é de suma relevância frisar que as isenções não podem ser confundidas com os incentivos fiscais, conforme muito bem assevera Kiyoshi Harada⁷⁶:

Isenção tributária é um instrumento de Direito Tributário significando, para a maioria dos doutrinadores, hipótese de não incidência legalmente qualificada. Difere do incentivo fiscal, quer quanto ao seu campo de abrangência (campo de atuação maior), quer quanto à sua motivação. Ela é concedida em função de certos bens (isenção objetiva), ou de certas pessoas (isenção subjetiva), mas sempre em função do interesse público. A finalidade da isenção não é a de desenvolver determinada região do País, nem a de incrementar certa atividade econômica, como ocorre com o incentivo fiscal. A motivação da isenção, pode-se dizer, é semelhante a da imunidade pela qual a Constituição retira o poder tributário em relação a certos bens, serviços ou pessoas. Só que, enquanto a imunidade atua no campo da definição de competência, a isenção atua no campo do exercício da competência tributária. Consoante já escrevemos quando “a motivação da isenção coincide com a do incentivo fiscal é porque estamos diante não de uma isenção pura, mas de isenção condicional, sujeita a termo certo de vigência. É a isenção com as feições contratuais, em que o sujeito passivo tem que arcar com ônus determinados. Daí a irrevogabilidade desse tipo de isenção.”

1.1.4 Da Anistia

A anistia é o outro instituto que exclui o crédito tributário, conforme previsto no art. 175, II, do CTN⁷⁷. A anistia é o “perdão pelas infrações cometidas, impedindo a autoridade de constituir o crédito tributário relativo às penalidades pecuniárias”⁷⁸. Tal instituto se equipara ao da remissão, tendo em vista que ambos são normas exógenas, ou seja, pressupõem o nascimento de uma obrigação tributária, porém, a remissão, além de gerar a extinção do crédito, elimina ou atenua os efeitos do pagamento do tributo. Já a anistia extingue as consequências que advierem de uma norma sancionadora.⁷⁹

⁷² BRASIL, op. cit. nota 19.

⁷³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1063-1065.

⁷⁴ BRASIL, op. cit. nota 19.

⁷⁵ ALEXANDRE, op. cit., 2018, p. 583.

⁷⁶ HARADA, Kiyoshi. *Incentivos fiscais. Limitações constitucionais e legais*. Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10645 >. Acesso em: 10 jul. 2018.

⁷⁷ BRASIL, op. cit. nota 19.

⁷⁸ MACHADO SEGUNDO, op. cit., 2018, p. 249.

⁷⁹ BALEIRO, op. cit., 2015, p. 1391.

De acordo com o art. 180 do CTN⁸⁰, a anistia apenas será aplicada às infrações ocorridas antes da lei que a instituiu. Segundo esta norma, a regra apenas não se aplicaria a casos de crimes e contravenções e a outros casos cometidos com dolo, fraude, simulação ou se houver disposição em contrário de situação em que haja conluio de pessoas.

Ademais, o art. 181 do CTN⁸¹ afirma que a anistia poderá ser geral (concedida de forma irrestrita, sem condições) ou limitada⁸² (sujeita a restrições)⁸³. A anistia que for concedida limitadamente só poderá ser levada a efeito em casos de infrações da legislação de determinado tributo; infrações punidas com penalidade pecuniária até certo montante; restrita a determinada região ou sob condição de pagamento do tributo até determinado prazo, ante o disposto no art. 181 do CTN⁸⁴.⁸⁵

1.2 Benefícios fiscais concedidos na vertente da Despesa Pública

A despesa pública concerne a “todo dispêndio previsto no orçamento”⁸⁶. Para Aliomar Baleeiro, dois são os conceitos de despesa pública: em primeiro lugar, a despesa pública “designa o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos”. Já nos termos da segunda conceituação cunhada por esse autor, a despesa pública “é a aplicação de certa quantia em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para a execução de fim a cargo de governo”⁸⁷.

⁸⁰ BRASIL. op. cit. nota 19, Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando: I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele; II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

⁸¹ Ibid.

⁸² Ibid., Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

⁸³ BALEEIRO, op. cit., 2015, p. 1392.

⁸⁴ BRASIL. op. cit. nota 19, Art. 181. A anistia pode ser concedida: I - em caráter geral; II - limitadamente: a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo; b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza; c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares; d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

⁸⁵ MACHADO SEGUNDO, op. cit., 2018, p. 249.

⁸⁶ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 82.

⁸⁷ BALEEIRO apud HENRIQUES, Elsie Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário. O gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 30.

A despesa pública possui algumas características que lhe são próprias, tais como o emprego de dinheiro público para os fins públicos, de sorte que, se não tiver este elemento essencial, não haverá que se entender como despesa pública. Além disso, destaque-se, outrossim, que, pela tradição constitucional republicana, deve haver uma autorização legislativa para que se execute a despesa pública.⁸⁸ Para melhor ilustrar a situação ora descrita, segue abaixo colacionado o posicionamento de Kiyoshi Harada⁸⁹:

O volume das despesas públicas, em última análise, resulta sempre de uma decisão política, porque a formulação do elenco de necessidades de uma sociedade, a serem satisfeitas pelo serviço público, é matéria que se insere no âmbito de atuação do poder político. A este cabe a formulação da Política Governamental, na qual está prevista a realização dos objetivos nacionais imediatos, objetivos esses eleitos de conformidade com as ideias políticas, religiosas, sociais, filosóficas do momento, a fim de que o plano de ação governamental tenha legitimidade perante a sociedade. Daí por que, ao contrário do que ocorre no setor privado, onde os objetivos são adequados aos recursos econômico-financeiros existentes, no setor público, primeiramente, elege-se as prioridades da ação governamental para, depois, estudar os meios de obtenção de recursos financeiros necessários ao atingimento das metas politicamente estabelecidas. As despesas públicas, vinculadas a essas metas estabelecidas, são aprovadas pelo Parlamento, passando a integrar o orçamento anual, cuja execução se dá com observância de normas constitucionais e legais pertinentes. Por isso, o exame das despesas consignadas (dotações orçamentárias) permitirá identificar o programa de governo e, por conseguinte, possibilitará revelar, com clareza, em proveito de que grupos sociais e regiões, ou para solução de que problemas e necessidades funcionará o aparelhamento estatal.

Quanto às classificações das despesas públicas, essas podem ser ordinárias, extraordinárias e especiais. As ordinárias são as despesas que buscam arcar com os gastos públicos considerados permanentes, ou seja, aqueles que estão previstos nas leis orçamentárias. Já as extraordinárias se caracterizam por cuidar das despesas que forem urgentes e imprevisíveis, como ocorrem com as despesas decorrentes de guerras. Por fim, as despesas especiais são aquelas que têm por objetivo o atendimento de necessidades que não estavam previstas no orçamento.⁹⁰

Assim como ocorrem com as receitas, também é possível que haver benefícios fiscais decorrentes das despesas públicas. Isso ocorre ante o fato de os incentivos, sejam eles concedidos na vertente da receita ou da despesa, produzirem a mesma consequência

⁸⁸ HENRIQUES, op. cit., 2010, p. 31.

⁸⁹ HARADA, op. cit., 2019, p. 24.

⁹⁰ JARDIM, op. cit., 2019, p. 88.

financeira⁹¹, sendo, por tal motivo, considerados como “faces da mesma moeda”.⁹² Dessa maneira, a seguir serão destacados os benefícios fiscais operantes na vertente da despesa pública.

1.2.1 Das Subvenções

Define-se subvenções como “transferências diretas de recursos financeiros do Estado para entidades públicas ou privadas”⁹³, ostentando como característica definidora o fato de não possuírem uma contraprestação⁹⁴. Em melhores palavras, concebe-se a subvenção como um auxílio financeiro através do qual se usa o orçamento público para ajudar entidades no desenvolvimento de atividades empresariais, assistenciais ou culturais.⁹⁵ Trata-se, portanto, de instrumento a ser inicialmente proposto pelo Poder Executivo, que, muito embora discricionário, tem fulcro na ordem pública, sendo usado para a transferência de recursos ao particular.⁹⁶

Duas são as modalidades de subvenções, quais sejam, as subvenções de investimento e de custeio. A de custeio busca o estímulo a determinada atividade que, se não contasse com tal incentivo, não poderia se desenvolver. Já a de investimento, por sua vez, se caracteriza pelos casos em que o Estado transfere um incentivo fiscal para que a entidade possa desenvolver uma atividade específica que fora demandada.⁹⁷

⁹¹ “Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre elas é apenas jurídico-formal. 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 financeira será obtida” (CANOTILHO, J. J. Gomes; LEONCY, Leo Ferreira; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz [Coord.]. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1.762). “(...) Hoje prevalece na temática dos privilégios fiscais o conceito de renúncia de receita, que aparece no art. 70 da CF/88 e no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, significando que todos os instrumentos tributários que operam na vertente da receita produzem o mesmo efeito econômico dos itens da despesa (restituição de tributos, subvenção, subsídio), isto é, o enriquecimento do contribuinte e o empobrecimento do Estado. O conceito de renúncia de receita surgiu na literatura jurídico-financeira justamente para realçar a similitude entre os efeitos econômicos das isenções e demais incentivos fiscais e das subvenções, (...)” (TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais – efeito no tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 121, out. 2005, p. 132). “Em outras palavras, receita e despesa são duas facetas de uma mesma questão, impondo-se que haja um controle rigoroso na concessão de qualquer das formas de auxílio estatal, seja porque se está falando de recursos públicos, seja porque não se pode afastar de busca da eficiência econômica que deve gerir as políticas públicas (...)” (ELALI, André. *Tributação e regulação econômica – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP, 2007. p. 120). In *Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas*. Dos incentivos fiscais no Brasil. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/ Centro de Extensão Universitária, 2007, p. 46

⁹² REVISTA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS. op. cit., 2007, p. 46

⁹³ HENRIQUES, op. cit., 2010, p. 32.

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: RT, 2006. p. 371.

⁹⁶ TORRES, *Tratado de direito financeiro e tributário*. VIII, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 366-367.

⁹⁷ REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. Porto Alegre: v.1, n.1, maio/jun. 1998, p. 55.

O art. 12 da Lei nº 4.320 de 1964, no seu parágrafo 3º⁹⁸ distingue as subvenções em duas espécies, isto é, subvenções sociais e subvenções econômicas. As sociais se destinam “a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa”⁹⁹, servindo para a prestação de serviços considerados essenciais à população¹⁰⁰. Já as econômicas são as usadas para a cobertura de déficits para empresas públicas, para cobrir a diferença entre o preço de mercado e de revenda e para pagamento de bonificações a produtores¹⁰¹.

Ademais, é importante ressaltar que as subvenções estão enquadradas nas modalidades de transferências correntes¹⁰², as quais, por sua vez, são modalidades de despesas correntes. Por fim, o art. 19 da Lei nº 4.320 de 1964¹⁰³, dispõe que “A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.”

1.2.2 Dos Subsídios

Por mais que o conceito de subsídios possa ser abrangido pelo conceito das subvenções, aqueles se diferenciam destas pelo fato de terem como objetivo específico intervir no domínio econômico. Isso ocorre porque o subsídio ostenta como função precípua a influência dos preços e produção de bens. Por mais que eles não contenham elementos tributários, são usados pelo

⁹⁸ BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4320.htm >. Acesso em: 04 jul. de 2018. Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: § 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como: I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

⁹⁹ *Ibid.*, Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

¹⁰⁰ *Ibid.*, Art. 16. Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras a concessão de subvenções sociais visará a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos, revelar-se mais econômica. Parágrafo único. O valor das subvenções, sempre que possível, será calculado com base em unidades de serviços efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados obedecidos os padrões mínimos de eficiência previamente fixados.

¹⁰¹ *Ibid.*, Art. 18. A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal. Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas: a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais; b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

¹⁰² *Ibid.*, Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: DESPESAS CORRENTES: Despesas de Custeio e Transferências Correntes. § 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

¹⁰³ *Ibid.*

Estado para que seja possível melhorar algumas deformidades do mercado e estimular o consumo.¹⁰⁴ Neste sentido, a posição do Professor Adilson Rodrigues Pires¹⁰⁵:

[...] toda ajuda oficial do governo, com o fim de desestimular 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.”

1.2.3 Do Crédito Presumido

Trata-se de uma espécie de benefício fiscal na vertente da despesa que oscila ao sabor da lei que o confere, podendo esse ser tanto um subsídio, uma isenção ou até mesmo mera redução da base de cálculo. Dessa forma, o crédito presumido é “presunção do recolhimento de um tributo (esse que de fato não ocorreu), o qual se constituirá quando vier a beneficiar o contribuinte, ou seja, quando a presunção legal se constituir num valor menor do que o real”.¹⁰⁶

1.2.4 Da Restituição de tributo a título de incentivo

A restituição de tributo a título de incentivo é um estímulo de cunho financeiro e não de caráter tributário. Nesse caso, o montante a ser restituído não é em forma de tributo, mas em forma de uma prestação de direito público. Conforme o disposto no art. 150, II da CRFB/88¹⁰⁷, quando a restituição for feita sem a observância da razoabilidade será uma restituição odiosa e, portanto, será proibida.¹⁰⁸

¹⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v.5: o orçamento na Constituição. 2. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 267.

¹⁰⁵ PIRES, Adilson Rodrigues. *Práticas abusivas no comércio internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 36. In REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. op. cit., 1998, p. 57.

¹⁰⁶ REVISTA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS. op. cit., 2007, p. 48.

¹⁰⁷ BRASIL. op. cit. nota 2.

¹⁰⁸ TORRES, op. cit., 2000, p. 268.

2. REQUISITOS AFETOS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

A Constituição da República Federativa do Brasil¹⁰⁹ fixou em seu texto a competência tributária para os entes políticos instituírem e arrecadarem os tributos. Nesse sentido, esses entes passam a ser entes dotados de autonomia financeira, isso é, passam a ter a capacidade de financiar as suas atividades. Assim, com base nessa autonomia é que se delineia o federalismo fiscal, que é a compreensão dos meios e recursos necessários ao incremento das atividades que foram concedidas aos entes federados. Por consequência, o poder de tributar não se limita apenas à arrecadação, mas também ao uso de instrumentos que induzam comportamentos do particular no que se refere à adequação aos planos governamentais do ente e é exatamente nessa seara que ganham relevo os incentivos fiscais.¹¹⁰

Os incentivos e benefícios fiscais são “estímulos com finalidades extrafiscais ou regulatórias muito utilizados no mundo inteiro pelo poder público como instrumento de fomento de suas políticas destinadas principalmente ao desenvolvimento econômico e social”.¹¹¹ Em outras palavras, os benefícios fiscais “são favores tributários para categorias de contribuintes. Sob a perspectiva das renúncias, são tratados como gastos (tributários) indiretos.”¹¹²

Assim sendo, por atuarem como renúncias de receitas e serem tidos como “gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário”¹¹³, os benefícios fiscais estão sujeitos ao preenchimento de requisitos previstos no ordenamento jurídico de modo a que não sejam concedidos de forma desordenada, o que poderia culminar num desequilíbrio nas contas públicas.¹¹⁴ Dessa maneira, tais formas de “desoneração da exação tributária”¹¹⁵ devem observar alguns limites formais previstos na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal, a fim de que a sua concessão seja considerada legítima.

¹⁰⁹ BRASIL. op. cit. nota 2.

¹¹⁰ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. *Incentivos Fiscais na federação*. In op. cit., 2007, p. 20-34.

¹¹¹ MELLO, Gustavo Miguez de; SIMÕES, Luiz Carlos Marques. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Ibid., p. 129.

¹¹² ANDRADE, José Maria Arruda de. *Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios#author> >. Acesso em: 10 jul. 2018.

¹¹³ BRASIL, *Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011*. Art. 89, parágrafo 2º. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112465.htm >. Acesso em: 10 jul. 2018.

¹¹⁴ HARADA, op. cit. nota 76.

¹¹⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites formais à concessão de incentivos fiscais. MACHADO, Hugo de Brito. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 91.

2.1 Requisitos constitucionais inerentes à concessão de renúncia de receita e de subsídios

A um só tempo, a Constituição induz ao princípio da transparência¹¹⁶ e enuncia o princípio da legalidade tributária¹¹⁷. Tanto é assim que, em seu art. 165, parágrafo 6º¹¹⁸, a Constituição propugna por um estudo de viabilidade destinado a subsidiar a concessão de renúncias de receita e de subsídios, ocasião na qual exige-se que o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Nessa toada, pautando-se pela exigência acima ventilada, o art. 41 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias¹¹⁹ exigiu uma revalidação, por meio de lei, dos incentivos fiscais concedidos, de sorte a que não sofressem revogação após dois anos, a contar da data da publicação da Constituição.

Dessarte, de acordo com Roque Antonio Carrazza¹²⁰, “a exceção feita aos casos de imunidade, previstos na própria Constituição, os incentivos fiscais que se traduzem em mitigações ou supressões da carga tributária só são válidos se observados os limites constitucionais”.

Diante disso, o art. 150, parágrafo 6º da CRFB/88¹²¹ traz a obrigatoriedade de edição de lei específica para a definição de benefícios fiscais. Nesse sentido, a exoneração de tributos está delimitada à reserva legal, ou seja, com o princípio da legalidade tributária evita-se que benefícios fiscais venham a ser aprovados no bojo de leis gerais que tratem de diversos assuntos sem que seja dada a devida atenção às renúncias de receitas. Abaixo a transcrição do art. 150, parágrafo 6º, da Constituição¹²², acompanhada da posição de Luciano Amaro¹²³ sobre o assunto:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 6º Qualquer subsídio ou

¹¹⁶ BRASIL. *Tribunal de Contas da União*. Macroavaliação governamental. Receitas públicas. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/comunidades/macroavaliacao-governamental/areas-de-atuacao/renuncia-de-receita/>>. Acesso em: 10 jul. 2018.

¹¹⁷ HARADA, op. cit., 2019, p. 91-102.

¹¹⁸ BRASIL. op. cit. nota 2.

¹¹⁹ BRASIL, *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 10 jul. 2018. Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. § 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

¹²⁰ REVISTA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS. op. cit., 2007, p. 45.

¹²¹ BRASIL. op. cit. nota 2.

¹²² Ibid.

¹²³ AMARO, op. cit., 2019, p. 138-140.

isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Disposição estranha inserida entre as garantias do contribuinte arroladas no art. 150 da Constituição, o §6º desse artigo (com a redação dada pela EC n. 3/93) exige lei específica para a definição de qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições (com a ressalva do art. 155, § 2, XII, g, atinente aos convênios de ICMS). A matéria aí referida é, sem dúvida, assunto de lei. Mais do que lei, porém, a Constituição reclama lei específica (vale dizer, lei especialmente editada para tratar somente desses assuntos) ou comando de lei que regule exclusivamente o próprio tributo. Assim, uma redução da base de cálculo do imposto de renda ou deve ser objeto de lei que regule apenas esse imposto ou de lei especial que discipline tão só aquela matéria. O objetivo visado com essa disposição é evitar que certas isenções ou figuras análogas sejam aprovadas no bojo de leis que cuidam dos mais variados assuntos (proteção do menor e do adolescente, desenvolvimento de setores econômicos, relações do trabalho, partidos políticos, educação etc.) e embutem preceitos tributários que correm o risco de ser aprovados sem que o Legislativo lhes dedique específica atenção.

Essa também é a posição de Ricardo Lobo Torres¹²⁴ sobre o art. 150, parágrafo 6º, da CRFB/88¹²⁵:

O art. 150, §6º, determina que o orçamento seja acompanhado de demonstrativo dos efeitos de todas as renúncias e subvenções, desmascarando, assim, os incentivos camuflados e equiparando os privilégios radicados da receita pública (isenção, dedução, anistia, remissão, isto é, renúncias de receita ou gastos tributários) aos que operam na vertente da despesa (subvenções, restituição de tributos e etc.).

O art. 150, parágrafo 6º, da CRFB/88¹²⁶, de acordo com Tercio Sampaio Ferraz Junior¹²⁷, traz a obrigação de uma lei específica, abraçando-se a concepção no sentido de que “o específico será também pelo sujeito (individualização do destinatário) ou pelo objeto (singularização da matéria)”, para que se possa “regular exclusivamente as matérias ali enumeradas ou regular exclusivamente o correspondente tributo ou contribuição”. O fundamento a revestir a norma é político, porquanto o artigo foi uma resposta às muitas anistias e remissões concedidas pelo Executivo com base em normas abertas, com o fito de que, em épocas de eleições, os eleitores pudessem ser influenciados por tais benefícios¹²⁸.

¹²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos – efeitos no tempo. RDDT 121/127, out/05 apud PAULSEN, Leandro. *Direito tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. 2018, p. 255.

¹²⁵ BRASIL. op. cit. nota 2.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. A Noção da Lei específica no art. 150, §6º, a Constituição Federal a recepção dos decretos-leis ns. 2.163/84 e 1.184/71, em RDT nº 70, p. 181-188 apud PAULSEN op. cit., nota 121

¹²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio Janeiro: Forense, 2010, p. 278.

O Supremo Tribunal Federal¹²⁹, inclusive, já concluiu pela inconstitucionalidade de uma lei paraense por violação ao indigitado artigo constitucional. Confira-se o respectivo trecho da ementa da ADI 3.462:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI PARAENSE N. 6.489/2002. AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA PARA O PODER EXECUTIVO CONCEDER, POR REGULAMENTO, OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REMISSÃO E DA ANISTIA. PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI FORMAL. ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ACÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbítrio do Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, caput, da Constituição da República). 2. A autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita “na forma prevista em regulamento” (art. 25 da Lei n. 6.489/2002), configura delegação ao Chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo. 3. Ação julgada procedente. (ADI 3462, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-01 PP-00042 RTJ VOL-00219-01 PP-00163).

Importante ressaltar que, no mesmo sentido do art. 150, parágrafo 6º, da CRFB/88¹³⁰, deita-se o fundamento do art. 195, parágrafo 11, também da Constituição¹³¹. Seguindo a mesma linha, Luciano Amaro¹³² afirma que “preocupação semelhante teve o parágrafo 11 do art. 195 (acrescentado pela EC nº. 20/98), ao vedar a remissão e a anistia de certas contribuições sociais em montante superior ao fixado em lei complementar”. Ademais, de acordo com o art. 70 da CRFB/88¹³³, compete ao Tribunal de Contas da União fiscalizar as renúncias de receitas e subvenções, de acordo com a “legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e despesas deles decorrentes”¹³⁴.

¹²⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *ADI 3.462*. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618979> >. Acesso em: 12 jul. de 2018.

¹³⁰ BRASIL. op. cit. nota 2.

¹³¹ *Ibid.*, Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

¹³² AMARO, op. cit., 2019, p. 139.

¹³³ BRASIL. op. cit. nota 2.

¹³⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Macroavaliação governamental. *Receitas públicas*. Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/comunidades/macroavaliacao-governamental/home/> > Acesso em: 13 jul. 2018.

Insta destacar, ainda, a inteligência dos arts. 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea g¹³⁵, e 156, parágrafo 3º, inciso III¹³⁶, ambos da CRFB/88. Com efeito, o primeiro artigo trata do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), dispondo que a concessão e a revogação das isenções, benefícios e incentivos fiscais só poderão ser feitas mediante lei complementar. Já o segundo, reza caber à lei complementar regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios afetos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) serão concedidos e revogados.¹³⁷

Tendo a Constituição relegado à lei complementar o disciplinamento da forma através da qual, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais afetos ao ICMS serão concedidos e revogados, a LC n.º. 24/75¹³⁸ se desincumbe desta tarefa. Assim é, que o seu art. 1º prescreve no sentido de que as isenções atinentes ao ICMS serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Dessa maneira, se os Estados e o Distrito Federal almejarem conceder benefícios concernentes a este imposto, será necessário que firmem convênios celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).¹³⁹ Assim, qualquer benefício fiscal concedido sem que haja consenso das unidades da Federação, implicará violação à Constituição.¹⁴⁰

Dado o exposto, a renúncia de receita é algo tão importante, que a Constituição Federal separou hipóteses de controle internos, externos e privados para limitá-la.

Assim sendo, em resumo ao que foi dito, o controle interno relacionado à fiscalização e ao controle das renúncias de receitas será levado a cabo pelo Tribunal de Contas, à luz do art. 70 da CRFB/88¹⁴¹. Já o controle externo, está hospedado no art. 150, §6º da CRFB/88¹⁴², que faz alusão à obediência ao princípio da legalidade, já que benefícios fiscais só podem ser

¹³⁵ BRASIL. op. cit. nota 2, Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

¹³⁶ BRASIL. op. cit. nota 2, Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

¹³⁷ REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS, op. cit., 2012 p. 110.

¹³⁸ BRASIL. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm >. Acesso em: 12 jul. de 2018.

¹³⁹ SABBAG, op. cit., 2015, p. 94.

¹⁴⁰ Ibid., p. 112.

¹⁴¹ BRASIL. op. cit. nota 2.

¹⁴² Ibid.

concedidos mediante lei específica. Por fim, o controle privado é feito por meio do povo¹⁴³, permitindo que qualquer cidadão, partido político ou sindicato possa, na forma da lei, denunciar irregularidades perante o Tribunal de Contas competente¹⁴⁴.

2.2 Requisitos legais inerentes à concessão de renúncia de receita e de subsídios

A história brasileira relacionada à administração do recurso público desde sempre foi vista de uma forma negativa, haja vista a falta de responsabilidade na gestão fiscal e o recorrente mau uso dos recursos públicos. Dessa maneira, pode-se entender que a Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁴⁵ surgiu para se prestar a gerenciar o serviço da Administração Pública, trazendo um regime social responsável para o Brasil.¹⁴⁶

A Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁴⁷ tem como principal objetivo o equilíbrio das contas públicas. No que tange à renúncia de receitas, não é possível haver excesso nas arrecadações ou nos gastos, um deve ser adequado ao outro. Logo, não poderá haver renúncia de receitas pelo gestor público que gere uma diminuição na arrecadação. Assim sendo, a Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁴⁸ impede que o Chefe do Poder Executivo conceda benefícios fiscais que gerem redução de arrecadação, com o objetivo precípuo de evitar a concessão de favores fiscais durante a campanha eleitoral.¹⁴⁹ Traz-se à colação o art. 14 da LRF¹⁵⁰, que trata do assunto, *in verbis*:

Da Renúncia de Receita

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

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

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

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de

¹⁴³ CARNEIRO, op. cit., 2019, p. 81-92.

¹⁴⁴ JARDIM, op. cit., 2019, p. 120.

¹⁴⁵ BRASIL. op. cit. nota 39.

¹⁴⁶ COSTA, Carlos Eduardo de Mira; COSTA JUNIOR, Antonio Gil da. *A lei de responsabilidade fiscal como instrumento gerencial para a administração pública*. Disponível em: < http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14483>. Acesso em: 09 mai. de 2019.

¹⁴⁷ BRASIL. op. cit. nota 39.

¹⁴⁸ Ibid.

¹⁴⁹ GUEDES, Luiza Helena da Silva. *Renúncia de Receita Pública*. Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,renuncia-de-receita-publica,56607.html>>. Acesso em: 10 jul. 2018.

¹⁵⁰ BRASIL. op. cit. nota 39.

cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

A Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁵¹ buscou aperfeiçoar as formas de arrecadação governamental, condicionando ao preenchimento de requisitos à concessão de benefícios fiscais.¹⁵²

A primeira observação a ser feita é a de que, muito embora os subsídios sejam benefícios fiscais concedidos na vertente das despesas públicas¹⁵³, a LRF, no seu art. 14, §1º¹⁵⁴, os lista no rol das renúncias de receita. Isso ocorre pelo simples fato de o legislador ter escolhido fossem os subsídios submetidos a mesma sorte de requisitos a que se subsomem as renúncias de receitas.

Assim, o art. 14 da LRF¹⁵⁵ define as renúncias de receita concedidas a título de benefícios fiscais como “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”. Nessa linha de pensamento, a Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁵⁶ atribuiu às renúncias de receitas a mesma importância que atribuiu às despesas públicas, no sentido de que o não ingresso de valores no orçamento público geraria o mesmo efeito matemático de um gasto público, equivalendo a um desfalque das disponibilidades do ente político. Ressalta-se que tais benefícios igualmente são chamados de *tax expenditure* ou gastos tributários.¹⁵⁷

Em razão da redução arrecadatória advinda da concessão de incentivos e benefícios fiscais que acabam por gerar renúncias receitas, esses favores devem estar acompanhados de uma estimativa de impacto orçamentário e financeiro referente ao exercício em que comecem

¹⁵¹ Ibid.

¹⁵² HARADA, op. cit. nota 76.

¹⁵³ TORRES, op. cit., 2000.

¹⁵⁴ BRASIL. op. cit. nota 39.

¹⁵⁵ Ibid.

¹⁵⁶ Ibid.

¹⁵⁷ ABRAHAM, Marcus. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 148.

a vigor. Além disso, nos dois seguintes exercícios, deverá atender a lei de diretrizes orçamentárias e observar uma das seguintes condições: a demonstração de que a renúncia foi observada na estimativa de receita da lei orçamentária, ou estar acompanhada de medidas de compensação que gerem aumento de receita.¹⁵⁸

Neste sentido, a “LRF limita o poder de renunciar tributos, corolário do poder de instituir, fiscalizar e arrecadar tributos. A criação de tributos encontra limitações de ordem constitucional, enquanto que a renúncia de tributos encontra limitações de natureza legal”¹⁵⁹. Então, como o mecanismo da renúncia de receita fere as estimativas esperadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e pela Lei Orçamentária Anual (LOA), a LRF¹⁶⁰ vem com o objetivo de dificultar a concessão de benefícios que gerem dúvidas acerca da aplicação de critérios igualitários aos contribuintes.¹⁶¹

2.3 Requisitos legais inerentes à concessão de subvenções

Conforme já explicado anteriormente, subvenções são benefícios fiscais concedidos na vertente das despesas públicas e são “uma forma de doação condicionada pela entidade de direito público, em que a entidade privada necessitaria ofertar uma contraprestação pelo benefício recebido”¹⁶². Então, a Lei de Responsabilidade Fiscal também traz requisitos necessários para que a concessão de subvenções não seja dada de forma desvirtuada. À guisa de ilustração, transcreve-se o art. 26 da LRF¹⁶³:

Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

§ 1º O disposto no caput aplica-se a toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, exceto, no exercício de suas atribuições precípua, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil.

§ 2º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital.

¹⁵⁸ Ibid., p. 150

¹⁵⁹ HARADA, op. cit. nota 76.

¹⁶⁰ BRASIL. op. cit. nota 39.

¹⁶¹ CRUZ, Flávio da; VACCARI JUNIOR, Adauto; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélio; TREMEL, Rosângela. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 56-57.

¹⁶² REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. op. cit., 1998, p. 55

¹⁶³ BRASIL. op. cit. nota 39.

O art. 26 da LRF¹⁶⁴ está radicado no capítulo IV, que trata da destinação dos recursos públicos ao setor privado, impondo que a destinação dos recursos públicos a esse setor observe o princípio da legalidade, ao atrelar a respectiva concessão à edição de lei específica. Tal limitação se presta a reduzir a liberdade do administrador de modo a que não se conceda auxílio financeiro guiado por fins meramente políticos, pavimentando, assim, o terreno para um maior controle das contas públicas.¹⁶⁵

É importante observar que o parágrafo primeiro e segundo do art. 26 da LRF¹⁶⁶ rezam que essa forma de destinação de recursos públicos se aplica a toda Administração Pública indireta. Todavia, no caso das fundações públicas e empresas estatais, essa regra não se aplicará se estiverem no exercício de suas atribuições precípuas, mesmo porque, se a atividade-fim dessas instituições é a de justamente fornecer recursos a entidades privadas, não lhes poderia ser exigível uma autorização legal voltada a essa finalidade.¹⁶⁷

O art. 27 da LRF¹⁶⁸ dita que os encargos financeiros, comissões e despesas congêneres não terão suas referências inferiores às definidas em lei ou ao custo de captação. Em mais um momento, é notado que o princípio da legalidade atua como um balizador da Administração Pública, a fim de manter o equilíbrio financeiro dos contratos e das operações de crédito para que se atue como está expresso no dispositivo legal.

No parágrafo único do artigo, nota-se a preocupação em ratificar a importância dos princípios administrativos do art. 37 da CRFB/88¹⁶⁹, isso é, legalidade, impessoalidade, publicidade e eficiência. Ficam dependentes de autorização de lei específica as prorrogações e as composições de dívidas que advêm do crédito e a concessão de empréstimo, bem como financiamentos contrários ao *caput*, obrigando-se que o subsídio envolvido esteja previsto na lei orçamentária. O objetivo perseguido pelo legislador é o de justamente reforçar a natureza de *munus* público para quem exerce atividade típica em prol da sociedade.¹⁷⁰

¹⁶⁴ Ibid.

¹⁶⁵ ABRAHAM, op. cit., 2017, p. 198-199.

¹⁶⁶ BRASIL. op. cit. nota 39.

¹⁶⁷ ABRAHAM, op. cit., 2017, p. 198.

¹⁶⁸ BRASIL. op. cit. nota 39, Art. 27. Na concessão de crédito por ente da Federação a pessoa física, ou jurídica que não esteja sob seu controle direto ou indireto, os encargos financeiros, comissões e despesas congêneres não serão inferiores aos definidos em lei ou ao custo de captação. Parágrafo único. Dependem de autorização em lei específica as prorrogações e composições de dívidas decorrentes de operações de crédito, bem como a concessão de empréstimos ou financiamentos em desacordo com o *caput*, sendo o subsídio correspondente consignado na lei orçamentária.

¹⁶⁹ BRASIL. op. cit., nota 2. Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

¹⁷⁰ CRUZ, op. cit., 2014, p. 139.

Por fim, o art. 28 da LRF¹⁷¹ consubstancia o princípio da moralidade pública expresso no art. 37 CRFB/88¹⁷², no sentido de exigir lei específica para autorizar a transferência de recursos públicos voltados ao auxílio de instituições financeiras que estejam colocando em risco todo o sistema financeiro nacional.

2.4 Receitas públicas e direitos fundamentais

Antes de iniciar a relação entre as renúncias de receitas e os direitos fundamentais, faz-se necessário tecer breves comentários acerca dos direitos fundamentais propriamente ditos.

De acordo com José Afonso da Silva¹⁷³ a evolução histórica e a transformação dos direitos fundamentais do homem fizeram com que fosse difícil conseguir uma boa definição dos direitos fundamentais. Dessa forma, existem várias expressões acerca desses direitos, tais como “direitos naturais”, “direitos humanos”, “direitos do homem”, “direitos individuais”, “direitos públicos subjetivos”, “liberdades fundamentais”, “liberdades públicas” e “direitos fundamentais do homem”. Para o tradicional autor, a expressão que melhor traduz o conceito dos direitos fundamentais está nesta última concepção listada:¹⁷⁴

Direitos fundamentais do homem” constitui a expressão mais adequada a este estudo, porque, além de se referir a princípios que resumem a concepção do mundo e informa a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, *no nível do direito positivo*, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualificativo “fundamentais” acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais “do homem” no sentido de que a todos, por igual, devem ser não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados. “Do homem” não como macho da espécie, mas no sentido de *pessoa humana*. “Direitos fundamentais do homem” significa “direitos fundamentais da pessoa humana”, ou “direitos humanos fundamentais”. É com esse conteúdo que a expressão são “direitos fundamentais” encabeça o Título II da Constituição, que esse completa como “direitos fundamentais da pessoa humana”, expressamente previstos, no art. 17.

Dessa maneira, os direitos fundamentais, com o advento da Constituição da República

¹⁷¹ BRASIL. op. cit. nota 39, Art. 28. Salvo mediante lei específica, não poderão ser utilizados recursos públicos, inclusive de operações de crédito, para socorrer instituições do Sistema Financeiro Nacional, ainda que mediante a concessão de empréstimos de recuperação ou financiamentos para mudança de controle acionário. § 1o A prevenção de insolvência e outros riscos ficará a cargo de fundos, e outros mecanismos, constituídos pelas instituições do Sistema Financeiro Nacional, na forma da lei. § 2o O disposto no caput não proíbe o Banco Central do Brasil de conceder às instituições financeiras operações de redesconto e de empréstimos de prazo inferior a trezentos e sessenta dias.

¹⁷² BRASIL. op. cit., nota 2.

¹⁷³ SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 9. ed. Atualizada até a Emenda Constitucional 83, de 5.8.2014. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 57-59

¹⁷⁴ *Ibid.*, p. 58-59

Federal do Brasil¹⁷⁵, estão listados como um núcleo de proteção da dignidade da pessoa humana e a Carta Magna seria o meio mais adequado à proteção dessas pretensões, tendo em vista possuir força vinculativa máxima com vistas à efetivação de um Estado Democrático de Direito capaz de assegurar o exercício de direitos sociais, individuais, de liberdade e de segurança.¹⁷⁶

Os direitos fundamentais, portanto, assumiram um papel no ordenamento jurídico constitucional de um conjunto de valores que se mostram básicos e objetivos para o ideal direcionamento dos Poderes Públicos em sua ação positiva.

Tais direitos possuem características advindas da própria Constituição Federal¹⁷⁷, tendo em vista o seu caráter analítico (por estarem espalhados por toda a Carta Constitucional) e plural (por se dividirem em direitos sociais, direitos de liberdade e direitos políticos), a demonstrar que vieram de grandes pressões e reivindicações que nem sempre estiveram em consonância. Além disso, são direitos dirigentes, no sentido de estabelecerem os programas a serem implementados pelo Poder Público, com o fito de efetivá-los cada vez mais.¹⁷⁸

Neste contexto, aquilo que nos autoriza a conceber um direito como fundamental está pautado na ideia de que esta fundamentalidade seja simultaneamente formal e material. No que tange à fundamentalidade formal dos direitos fundamentais, isso quer significar a ligação a um regime jurídico previsto na própria Constituição Federal¹⁷⁹. Já a fundamentalidade no sentido material implica analisar o conteúdo desses direitos, isto é, o exame de decisões fundamentais acerca da estrutura da sociedade e do Estado.¹⁸⁰

Para que os direitos fundamentais sejam efetivados, o Estado deve atuar de acordo com o princípio da eficiência, previsto no art. 37 da CRFB/88¹⁸¹, e atender as necessidades dos cidadãos de forma rápida e eficaz na busca do bem-estar social. Nesse sentido, o Estado se utiliza do poder coercitivo e dos tributos arrecadados para realizar as suas atividades. É nesse contexto que o tributo se caracteriza como a principal fonte da receita pública usada pelo Estado para o pagamento das despesas públicas decorrentes da administração estatal.¹⁸² Neste sentido:

A arrecadação da receita pública é a principal fonte que o Estado tem para a realização

¹⁷⁵ BRASIL. op. cit., nota 2.

¹⁷⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 135.

¹⁷⁷ BRASIL. op. cit., nota 2.

¹⁷⁸ CANOTILHO, J.J Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang, STRECK, Lenio Luiz. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 186-187.

¹⁷⁹ BRASIL. op. cit., nota 2.

¹⁸⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 324 -325.

¹⁸¹ BRASIL. op. cit., nota 2.

¹⁸² MALCHER, Carolina Sequeira Zurita Gama. *Renúncia de Receita Tributária: o caso do Estado do Pará*. Orientador: Professor Dr. Calilo Jorge Kzam Neto. Belém, 2012, p. 82.

de políticas públicas. Daí se questiona se a renúncia da mesma vai fazer com que o Estado deixe de assegurar os ditames constitucionais ou se, ao contrário irá justamente garanti-los.¹⁸³

A “proposta de uma teoria de direitos fundamentais do contribuinte está no centro do estudo do Direito Tributário”. Um dos principais direitos do contribuinte, correspondente a uma limitação ao poder de tributar, é o princípio da legalidade, cuja inteligência deve ser respeitada pelo Estado não apenas quando da instituição dos tributos¹⁸⁴, mas igualmente nas concessões de benefícios e incentivos fiscais. Seguindo esse raciocínio, aduz Paulo Caliendo¹⁸⁵:

Os direitos fundamentais possuem um custo a ser suportado pela tributação. Esta, por sua vez, deve ser sustentável e eficiente, sem jamais ferir os direitos fundamentais do contribuinte.

Assim como em qualquer outra forma de atuação estatal, não há dúvidas acerca da necessidade de recursos públicos como meios de efetivação dos direitos fundamentais, principalmente quando restam caracterizados como direitos a prestação materiais. É por este motivo que, mesmo quedando-se limitados à reserva do possível, não há incertezas quanto ao papel das receitas públicas não só para o estabelecimento de políticas públicas apropriadas como para a configuração do futuro desses direitos prestacionais fundamentais.¹⁸⁶ Importante ressaltar, dessarte, que grande parte dos custos que se prestam à realização dos direitos fundamentais será gerada pelo dever fundamental de pagar tributos¹⁸⁷. Nesse sentido, assevera Luciano Felício Fuck¹⁸⁸:

Esses deveres constituem verdadeiros custos de manutenção do Estado, arcados pelos membros da comunidade, inclusive quanto às necessidades financeiras, que se concretizam pelo denominado dever fundamental de pagar tributos. No Estado fiscal, esse dever concentra-se nos impostos, (...). O dever fundamental de pagar impostos constitui, por sua vez a contribuição financeira indispensável para suporte do Estado exigida constitucionalmente de todos os membros da comunidade na medida de suas capacidades.

O Estado não pode deixar de efetivar os desígnios constitucionais fundamentais. Portanto, em razão disso, o art. 165, §6^o¹⁸⁹, da Constituição Federal, dispõe acerca da necessidade de que se elabore um orçamento com o fito de se viabilizar a materialização dos

¹⁸³ Ibid., p. 83.

¹⁸⁴ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 116

¹⁸⁵ Ibid., p. 117

¹⁸⁶ FUCK, Luciano Felício. *Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 49-50

¹⁸⁷ Ibid., p. 59

¹⁸⁸ Ibid., p. 60

¹⁸⁹ BRASIL. op. cit., nota 2.

direitos fundamentais. Assim, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁹⁰ traz a necessidade de respeito à transparência na concessão dos benefícios fiscais, aliada a um mecanismo de compensação da renúncia respectiva, não sem que reste observado o equilíbrio entre estas e as despesas efetuadas.¹⁹¹

2.5 Princípio da razoabilidade e a concessão de benefícios fiscais

É possível afirmar que os princípios são “ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são, como observam Gomes Canotilho e Vital Moreira, ‘núcleos de condensações’ nos quais confluem valores e bens constitucionais”¹⁹².

Para doutrinadores como Luís Roberto Barroso¹⁹³, os princípios vêm ao lado das regras como espécies de normas jurídicas e, com a evolução dos conceitos, deixaram de ser fontes subsidiárias do Direito para se tornar centro do sistema jurídico, influenciando na interpretação das normas e permitindo uma leitura moral do Direito.

Para Ronald Dworkin, por mais que princípios e normas se assemelhem, o ponto de distinção entre eles não é o maior ou menor grau de vagueza dos termos, mas o tipo de diretiva que eles impõem. Os princípios não se resolvem de forma excludente – um ao invés do outro – , o que ocorre é que, a depender da situação, um terá um peso maior que o outro.

Robert Alexy também trata do assunto, aduzindo que os princípios são “comandos de otimização”, porém, enquanto as regras podem ser cumpridas ou descumpridas, os princípios podem ser cumpridos em menor ou maior escala. À vista disso, num conflito entre regras aplica-se uma e declara-se a outra inválida, já no conflito entre princípios faz-se uma ponderação, sem que um deles ostente primazia definitiva em relação ao outro.¹⁹⁴

O princípio da razoabilidade, também conhecido como princípio da proporcionalidade, da proibição do excesso ou do devido processo legal em sentido substantivo, não está previsto expressamente na Constituição da República, sendo, portanto, um princípio constitucional implícito.¹⁹⁵ Todavia, apesar de não estar positivado na Carta Magna, é possível depararmos

¹⁹⁰ BRASIL. op. cit. nota 39.

¹⁹¹ MALCHER, op. cit., 2012, p. 83.

¹⁹² SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 41. ed. rev. e atual. Até a Emenda Constitucional n. 99, de 14.12.2017. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 93-94

¹⁹³ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 241-242.

¹⁹⁴ MENDES, op. cit., 2019, p. 73-75.

¹⁹⁵ PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito constitucional descomplicado*. 16. ed. rev., atual.e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017, p. 174-176.

com tal valor tanto no art. 2º, IV, da Lei nº 9.784/1999¹⁹⁶, como no art. 111 da Constituição do Estado de São Paulo¹⁹⁷. Porém, embora não esteja previsto na Constituição Federal, a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entendem que tal axioma nada mais é do que uma conjugação do devido processo legal substantivo do direito norte-americano – primeiro país a tratar da razoabilidade – com a proporcionalidade do direito alemão.¹⁹⁸

A razoabilidade é a “qualidade do que é razoável, ou seja, aquilo que se situa dentro de limites aceitáveis, ainda que os juízos de valor que provocaram a conduta possam dispor-se de forma um pouco diversa”. Todavia, é importante ressaltar caber ao julgador controlar a conduta do administrador público quando entender que não é razoável, toda vez que esse controle se der pelo aspecto da legalidade. A falta de razoabilidade no caso concreto tem a ver com a inobservância dos requisitos propostos para que a conduta seja válida. Nessa toada, se o administrador público atuar fora dos padrões normais de aceitabilidade, significa que há algum vício contaminando o comportamento estatal.¹⁹⁹ Sobre o esse princípio, tome-se, por todas, a posição de Celso Antônio Bandeira de Mello²⁰⁰:

Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosa das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida. Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas – e, portanto, jurisdicionalmente invalidáveis -, as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades de lei atributiva da descrição manejada.

Imperioso observar que o princípio da razoabilidade tem seu fundamento nos princípios da legalidade (art. 5º, II; art. 37 e art. 84, todos da CRFB/88²⁰¹) e da finalidade (art. 5º, LXIX, da CRFB/88²⁰²). Portanto, uma providência administrativa desarrazoada, que não se pautar pelos ditames legais, estará violando o princípio da finalidade e, por conseguinte, será ilegítima, tendo em vista que a finalidade integra a própria lei. Assim é que a liberdade de atuação do

¹⁹⁶ BRASIL. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm >. Acesso em: 16 jul. 2018. Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

¹⁹⁷ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito administrativo*. 31. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 105.

¹⁹⁸ BARROSO, op. cit., 2018, p. 293-294.

¹⁹⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 32. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018, p. 42-43

²⁰⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 99.

²⁰¹ BRASIL. op. cit., nota 2.

²⁰² Ibid.

administrador apenas poderá ocorrer dentro da lei e de acordo com as possibilidades por ela conferidas.²⁰³

De acordo com Agustín A. Gordillo, a “decisão discricionária do funcionário será ilegítima, apesar de não transgredir nenhuma norma concreta e expressa, se é irrazoável”. Um ato desarrazoado ocorrerá quando não forem dados os fundamentos de fato e de direito para aquela decisão; não se levar em consideração fatos públicos e notórios e quando não houver proporção adequada entre os meios empregados e o fim da lei que se pretende alcançar.²⁰⁴ Neste último sentido do princípio da razoabilidade, colaciona-se a posição de Diogo de Figueiredo Moreira Neto²⁰⁵:

Compreenda na razoabilidade está a proporcionalidade, condição exigente do equilíbrio justo entre os meios empregados, ainda que legais, e os fins pública a serem alcançados, e que pode ser tanto considerada como um princípio autônomo como um requisito da razoabilidade.

Segundo Hely Lopes Meirelles²⁰⁶, pode-se dizer que a razoabilidade – como parte do princípio da proporcionalidade –, pela observância da adequação entre meios e fins, veda a imposição de obrigações em medida superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público.

A razoabilidade, quando conceituada como princípio da proporcionalidade, possui três exigências metodológicas: a adequabilidade da medida ao atendimento do resultado pretendido; a necessidade de adoção daquela medida ante a falta de outras mais apropriadas e a proporcionalidade em sentido estrito, que emprega uma ponderação entre os inconvenientes que possam advir da medida e o resultado a ser alcançado.²⁰⁷

Luis Roberto Barroso²⁰⁸, ao tratar dos princípios instrumentais da interpretação constitucional²⁰⁹, afirma que são premissas “conceituais, metodológicas e finalísticas”, que “devem anteceder, no processo intelectual do intérprete, a solução concreta da questão proposta”. Nesse mesmo sentido, Ingo Sarlet sustenta que o princípio da proporcionalidade é

²⁰³ *Ibid.*, p. 112.

²⁰⁴ PIETRO, op. cit., nota 2018, p. 105.

²⁰⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 109.

²⁰⁶ MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel; BURLE, Carla Rosado; GHIDETI, Luís Gustavo Casillo. *Direito administrativo brasileiro*. 43. ed. atual. até a Emenda Constitucional 99, de 14.12.2017. São Paulo: Malheiros, 2018, 97-98.

²⁰⁷ MOREIRA NETO, op. cit., 2014, p. 109.

²⁰⁸ BARROSO, op. cit., 2018, p. 338-339.

²⁰⁹ BRASIL. op. cit., nota 2.

um dos pilares do Estado Democrático de Direito e, em razão disso, serve como instrumento metódico de controle dos atos tanto comissivos quanto omissivos dos poderes públicos”.²¹⁰

Barroso explica que a razoabilidade-proporcionalidade são princípios instrumentais da interpretação da Constituição Federal, na medida em que:

Trata-se de um valioso instrumento de proteção dos direitos fundamentais e do interesse público, por permitir o controle da discricionariedade dos atos do Poder Público e por funcionar como a medida com que a norma deve ser interpretada no caso concreto para a melhor realização do fim constitucional nele embutido ou decorrente do sistema.²¹¹

Diante de todo o exposto, de acordo com Cláudio Carneiro²¹², interpretar é “extrair ou compreender o exato sentido da norma jurídica”.

Dessa forma, não é porque a concessão de um incentivo fiscal consoa com as regras legais e constitucionais, que necessariamente podemos tomá-la por proporcional, de sorte que, em sendo desproporcional, será inconstitucional, porquanto se trata de princípio constitucional implícito, ou seja, o poder de tributar não compreende o poder de eliminar (exonerar) completamente o tributo.

Não se pode ignorar que o fenômeno extrafiscal da concessão de benefícios de forma indiscriminada e desproporcional geraria uma eliminação da ordem econômica. Noutros termos, “no poder de tributar evidentemente não está compreendido o poder de destruir”.²¹³

²¹⁰ SARLET, op. cit., 2019, p. 398.

²¹¹ BARROSO, op. cit., 2018, p. 345.

²¹² CARNEIRO, op. cit., 2019, p. 217.

²¹³ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Avesso do Tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 118-122.

3. AS CONSEQUÊNCIAS ORÇAMENTÁRIAS DO NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS AFETOS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS

Antes de adentrarmos nas consequências orçamentárias afetas ao não preenchimento dos requisitos relacionados à concessão de benefícios fiscais, insta salientar algumas breves considerações acerca do orçamento público. Orçamento público é “uma lei de iniciativa do Poder Executivo, criada para vigorar por um ano, que registra as receitas e despesas necessárias para a execução das metas de um governo”²¹⁴. Confirma-se as lições do ilustre doutrinador Cláudio Carneiro²¹⁵:

Neste sentido, o conceito de orçamento é uma exigência constitucional expressa em um planejamento financeiro de estruturação orçamentária, que autoriza as despesas públicas com base na estimativa de arrecadação de receita, através de lei formal, não havendo espaço para o ato administrativo normativo.

Em que pese a existência de diversas correntes doutrinárias acerca da natureza jurídica do orçamento público, a doutrina majoritária entende que o orçamento é uma lei formal com o conteúdo de ato administrativo, sendo certo que o Supremo Tribunal Federal já ratificou tal entendimento no julgamento do RE 34.581/DF²¹⁶, ao afirmar que “o orçamento, como uma aprovação prévia das receitas e das despesas públicas, é uma lei formal”.²¹⁷

Quanto ao procedimento legislativo aplicável ao projeto de lei orçamentária, é importante destacar tratar-se de uma lei de iniciativa exclusiva do Poder Executivo, de modo que, de acordo com o art. 84, XXIII²¹⁸, da CRFB/88, cabe ao Chefe deste Poder a elaboração e o encaminhamento do projeto ao Poder Legislativo.

Frise-se que, muito embora o orçamento, em termos materiais, seja concebido como uma peça única, à luz do art. 165 §5º, I, II e III²¹⁹, CRFB/88, é de se destacar que, sob o prisma formal, há três variantes de orçamentos: o plurianual, o de diretrizes e o anual.²²⁰

O Plano Plurianual (PPA) é um “planejamento estratégico de médio a longo prazo” no qual são estabelecidas metas para a Administração Pública para as despesas de capital e outras que decorrerem dela. Trata-se de ferramenta de gestão pública cuja vigência se estende por

²¹⁴ MESSA, Ana Flávia. *Direito Tributário e Financeiro*. 7. ed. São Paulo: Rideel, 2016, p. 5

²¹⁵ CARNEIRO, op. cit., 2019, p. 78.

²¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 34.581/DF*. Relator: Ministro Cândido Motta. Disponível em < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=135030> >. Acesso em: 16 jul. 2018.

²¹⁷ CARNEIRO, op. cit., 2019, p. 80.

²¹⁸ BRASIL. op. cit. nota 2.

²¹⁹ Ibid.

²²⁰ JARDIM, op. cit., 2019, p. 114.

quatro anos.²²¹ Já a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) consiste num tipo de orçamento que traça prioridades da Administração Pública para as despesas de capital do exercício subsequente.²²² Por fim, a Lei Orçamentária Anual (LOA) tem o escopo de programar o orçamento fiscal de cada exercício e, por objetivo, traçar a implementação das metas e prioridades que foram estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.²²³

É importante ressaltar que o orçamento público, por ser bastante complexo, é composto por três elementos. O primeiro elemento é jurídico, tendo em vista que seus efeitos e a sua natureza decorrem do ordenamento jurídico. O segundo elemento é o político, que consiste na própria autorização da política para a elaboração do plano. O terceiro é econômico, porquanto o orçamento preverá uma gestão para o Estado, traçando um plano financeiro.²²⁴

Por fim, finalizando os aspectos gerais acerca do orçamento público, insta expor o chamado ciclo orçamentário. Tendo em vista as formalidades que a Constituição Federal impõe ao orçamento e à formulação de suas leis, compõem o ciclo orçamentário: a proposta da lei pelo Poder Executivo; a discussão e aprovação do projeto de lei pelo Poder Legislativo; a sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo; o controle da execução e o parecer final a cargo do Tribunal de Contas e, por fim, o julgamento das contas de modo a que o Congresso Nacional possa aprová-las ou rejeitá-las. Dado o exposto, a seguir falar-se-á sobre as principais consequências orçamentárias decorrentes das concessões de benefícios fiscais ilegais e inconstitucionais.²²⁵

3.1 Afronta aos princípios do planejamento tributário

Saliente-se que o orçamento é guiado por vários princípios, tais como: anualidade orçamentária; unidade; universalidade; legalidade; publicidade orçamentária; proibição do estorno; equilíbrio orçamentário-financeiro; clareza ou transparência; exclusividade; não afetação; racionalidade; continuidade; aderência; especificação ou discriminação ou especialização; exatidão; programação e orçamento bruto. Nos próximos parágrafos, tratar-se-á, brevemente, sobre cada um desses princípios, de acordo com a exposição levada a efeito por Cláudio Carneiro.²²⁶

A anualidade orçamentária consiste na necessidade de que o orçamento público venha a ser implementado de forma anual, para que objetive as devidas alterações para a corroboração

²²¹ CARNEIRO, op. cit., 2019, p. 69.

²²² JARDIM, op. cit., 2019, p. 114-115.

²²³ CARNEIRO, op. cit., 2019, p. 71.

²²⁴ Ibid., p. 72.

²²⁵ Ibid., p. 100.

²²⁶ Ibid., p. 92-100.

da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Há de se ressaltar dois apontamentos acerca desse princípio: o primeiro é que a anualidade orçamentária de maneira alguma pode ser confundida com a anualidade tributária, a qual sequer fora recepcionada pela Constituição Federal em 1988. Além disso, destaca-se que, no Brasil, o ano orçamentário coincide com o ano civil, começando em 1º de janeiro e terminando no dia 31 de dezembro.²²⁷

O princípio da unidade está previsto no art. 165, §5º, da CRFB/88²²⁸ e estabelece que o orçamento deve ser elaborado em harmonia, sob o ponto de vista formal. Isto não quer significar que o orçamento precise necessariamente estar contido num documento único, mas apenas que as leis que o compõem – Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual – devam ser editadas de maneira integrada e unificada.²²⁹

No que tange ao princípio da universalidade, encontra-se este previsto no art. 165, §5º, da CRFB/88²³⁰ e na Lei nº 4.320/64²³¹. Tal valor orçamentário decorre do princípio da unidade e do orçamento uno, e estabelece que as leis orçamentárias deverão prognosticar as receitas e as despesas da Administração Pública Direta e Indireta, órgãos, fundos e poderes de uma só vez, sendo defesas quaisquer deduções.²³²

É importante destacar, também, o princípio da legalidade como um princípio norteador de todo o sistema orçamentário, razão pela qual a Constituição Federal reservou, no seu art. 165²³³, competência privativa ao Poder Executivo para encaminhar os projetos das Lei Orçamentárias ao Legislativo.

Cite-se, ainda, o princípio da publicidade orçamentária, que, por estar hospedado no art. 37 da CRFB/88²³⁴, é um princípio que rege toda a Administração Pública. Dessa forma, com base nos art. 165 §3º e art. 166 § 7º, ambos da CRFB/88²³⁵, afirma-se que, após trinta dias do encerramento de cada bimestre, cabe ao Poder Executivo a publicação de um relatório resumido da execução orçamentária.

O princípio da proibição do estorno, agasalhado no art. 167, VI da CRFB/88²³⁶, destaca que, sem a devida autorização legislativa, não haverá a transferência, o remanejamento e a

²²⁷ CARNEIRO, op. cit., 2019, p. 92.

²²⁸ BRASIL. op. cit. nota 2.

²²⁹ CARNEIRO, op. cit., 2019, p. 93.

²³⁰ BRASIL. op. cit. nota 2.

²³¹ BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 20 jul. 2018.

²³² CARNEIRO, op. cit., 2019, p. 93.

²³³ BRASIL. op. cit. nota 2.

²³⁴ Ibid.

²³⁵ Ibid.

²³⁶ Ibid.

transposição de recursos de uma categoria de programação para outra, ou até mesmo de um cargo para outro.

Outro princípio por demais importante é o do equilíbrio financeiro, que trata da busca pela administração satisfatória, isto é, do encontro perfeito entre as receitas e as despesas, sendo certo que esse princípio será melhor destrinchado em um momento posterior.²³⁷

O princípio da clareza ou da transparência está previsto no art. 165, § 6º, da CRFB/88²³⁸, impondo que a gestão do dinheiro público deva se dar de forma transparente e clara ao povo, tendo em vista ser este o destinatário do interesse público.

Mencione-se, outrossim, o princípio da exclusividade, que, agasalhado art. 165, § 8º da CRFB/88²³⁹, destaca que a Lei Orçamentária Anual apenas poderá conter dispositivos concernentes à previsão de receitas e à fixação de despesas.²⁴⁰

Destaque-se, igualmente, o princípio da não afetação, que, previsto no art. 167, inciso IV, da CRFB/88²⁴¹, traz a impossibilidade de haver a vinculação das receitas advindas dos impostos a órgão, fundo ou despesa, extraindo-se daí que os impostos são tributos não vinculados.²⁴²

Além dos princípios ora coligidos, o orçamento público rege-se pelo princípio da racionalidade, cujos termos asseveram que, ante a insuficiência de recursos públicos e a necessidade populacional, é necessário que os recursos públicos sejam usados de forma racional a fim de que se otimize o seu uso às prioridades necessárias do Estado.

Frise-se, ademais, o princípio da continuidade do orçamento público, o qual exige um bom emprego contínuo e diligente dos recursos diante das necessidades sociais.²⁴³

Enfatize-se, também, o princípio da aderência, impondo que a prestação estatal seja ampla, no sentido de que todas as entidades, poderes e órgãos devam agir conjuntamente, empenhados com as finalidades do serviço público. A

O orçamento se pauta, ainda, pelo princípio da especificação ou discriminação, previsto no art. 15, § 1º, da Lei nº 4.320/64²⁴⁴, vedando quaisquer autorizações genéricas no orçamento, ou seja, impondo que as despesas previstas sejam específicas e determinadas.²⁴⁵

²³⁷ CARNEIRO, op. cit., 2019, p. 94.

²³⁸ BRASIL. op. cit. nota 2.

²³⁹ Ibid.

²⁴⁰ CARNEIRO, op. cit., 2019, p. 95.

²⁴¹ BRASIL. op. cit. nota 2.

²⁴² Ibid., p. 97.

²⁴³ Ibid.

²⁴⁴ BRASIL. op. cit. nota 231.

²⁴⁵ Ibid., p. 99.

Também tem relevância o princípio da exatidão no orçamento público, o qual se presta a atestar e confirmar a realidade da utilização dos recursos da forma mais correspondente possível.

Além disso, pode-se citar o princípio da programação, que está implícito no ordenamento jurídico e destaca caber ao Poder Público efetuar despesas de forma programada, de acordo com as receitas auferidas.

Por fim, é de se considerar o princípio do orçamento bruto, por meio do qual impõe-se que tanto as receitas como as despesas públicas estejam aglutinadas na Lei Orçamentária Anual com as suas importâncias estabelecidas de forma total, sem que haja quaisquer compensações ou deduções de seus valores.

Depois de tudo o quanto se expôs, é importante destacar que o povo possui o poder de escolher os seus representantes, haja vista que o Brasil possui um sistema representativo de governo, no qual as autoridades expõem os seus programas de governo e, a partir disso, a população toma a sua decisão acerca de qual será o melhor representante. Quando o candidato expõe a sua programação, ele está expondo o seu planejamento para os próximos quatro anos e, em razão disso, quando os cidadãos optam por votar em determinado candidato, na verdade estão escolhendo o programa de governo por ele apresentado.

Nesse sentido, quando determinado candidato é eleito pelo povo para ser o seu representante em determinado governo, estará este vinculado ao Plano Plurianual por ele próprio confeccionado.

Ante as considerações ora envidadas, o princípio democrático estabelecido na Constituição Federal de 1988 queda-se completamente “quebrado” quando há a concessão de incentivos fiscais cujos contornos desrespeitam os requisitos previstos na Carta Magna Constitucional, configurando-se verdadeira fraude à escolha feita pela população.

3.2 A burla aos equilíbrios orçamentários

Haverá equilíbrio orçamentário quando “contabilmente as receitas igualam-se às despesas”²⁴⁶. No Brasil, as antigas Constituições trataram desse princípio de forma expressa, a exemplo da Constituição de 1967, que afirmava peremptoriamente que “o montante da despesa

²⁴⁶ BRASIL. *Prefeitura de São Paulo*. Portal da Transparência. Disponível em: < http://transparência.prefeitura.sp.gov.br/Lists/Glossario/DispForm.aspx?ID=123_>. Acesso em: 15 nov. 2018.

autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total de receitas estimadas para o mesmo período”.²⁴⁷

Porém, embora o equilíbrio financeiro já tenha sido concebido como uma regra de ouro do orçamento público, a Emenda Constitucional nº 1/69 suprimiu tal princípio da Carta Política. Transcreva-se, neste sentido, a explicação do professor Kiyoshi Harada²⁴⁸:

Hoje prevalece o entendimento de que não cabe a economia equilibrar o orçamento, mas ao orçamento equilibrar a economia, isto é, o equilíbrio orçamentário não pode ser entendido como um fim em si mesmo, mas como um instrumento a serviço do desenvolvimento da nação. Fez bem o legislador constituinte em abolir a expressão desse princípio limitando-se a recomendá-lo em alguns de seus dispositivos, como aqueles que limita o endividamento, fixa despesas, estabelece o mecanismo de controle das despesas, proíbe a abertura de créditos suplementar ou especial sem a indicação de recursos correspondentes e etc. que impulsionam a ação dos legisladores no sentido do equilíbrio orçamentário. Não deve e nem pode a Carta Política impor a observância do equilíbrio orçamentário se este depende muito de circunstâncias meramente conjunturais, de fatores econômicos aleatórios.

Embora o equilíbrio orçamentário não tenha previsão expressa na Carta Magna, encontra-se o mesmo hospedado no art. 4º da LRF²⁴⁹. Nesse contexto, quando se está diante de

²⁴⁷ BRASIL. *Câmara dos Deputados*. Princípios Orçamentários. “Desde seus primórdios, a instituição orçamentária foi cercada de uma série de regras com a finalidade de aumentar-lhe a consistência no cumprimento de sua principal finalidade: auxiliar o controle parlamentar sobre os Executivos. Essas regras ou princípios receberam grande ênfase na fase que os orçamentos possuíam grande conotação jurídica, chegando alguns incorporados na corrente legislação: basicamente na Constituição, na Lei 4.320/64 e nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs). Os princípios orçamentários são premissas a serem observadas na concepção da proposta orçamentária”. COFF/CD; Local e Data: Brasília, setembro de 2004. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/principios.html> >. Acesso em: 15 nov. 2018.

²⁴⁸ HARADA, op. cit., p. 93-94.

²⁴⁹ BRASIL. op. cit. nota 39. Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: I - disporá também sobre: a) equilíbrio entre receitas e despesas; b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31; c) (VETADO); d) (VETADO); e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas; II - (VETADO); III - (VETADO); § 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. § 2º O Anexo conterá, ainda: I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional; III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos; IV - avaliação da situação financeira e atuarial: a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador; b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial; V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. § 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem. § 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

uma renúncia de receita, tal atitude produz a mesma de uma despesa pública. Por esta razão, os recursos decorrentes da renúncia de receita são identificados como “gastos tributários indiretos”, haja vista o desfalque na entrada de recursos no orçamento público²⁵⁰. Vejamos:

Começamos pela “renúncia de receita”, que é termo afeto à atribuição de fiscalização dos órgãos de Controle Externo e Interno. Classicamente, esse é um termo consagrado na terminologia orçamentária, servindo para expressar “perdas de arrecadação tributária” em decorrência dos diversos tipos de benefícios tributários (isenção, remissão, redução especial de base de cálculo ou de alíquotas, etc) concedidos pelo poder público a contribuintes de determinados setores, regiões ou mesmo pessoas físicas. Portanto, sendo costumeiro o uso como um sinônimo para perdas de arrecadação Tributária.²⁵¹

Assim, quando se está diante de benefícios fiscais, devem ser estes pautados pelo planejamento estabelecido nas leis orçamentárias. Dessa forma, caso haja a concessão de algum benefício fiscal sem a observância devida das regras constitucionais e legais, este será um gasto tributário não previsto e, em última análise, gerará um desfalque no orçamento público. Quando o cômputo original não é observado corretamente, haverá um desfalque à previsão de arrecadação, o que gerará automaticamente um desequilíbrio orçamentário. Confira-se:

Benefício tributário”, por sua vez, é o que se conhece internacionalmente como “gasto tributário” (*tax expenditure*). No dizer do prof. Stanley S. Surrey, Secretário-Assistente do Tesouro do Estados Unidos para Política Tributária de 1961 a 1969, e quem primeiro cunhou essa expressão, “gasto tributário tem sido usado para descrever aqueles dispositivos especiais do imposto de renda federal que representam gastos governamentais feitos por meio desse imposto para alcançar diversos objetivos econômicos e sociais”.²⁵²

Dado o exposto, conclui-se que, quando há o desembolso de recursos por meio de uma renúncia de arrecadação, materializa-se o que se convencionou chamar de “gasto tributário”, sendo correto afirmar que, no Brasil, por força do dispositivo no 165, §6º, da CRFB/88²⁵³ tal terminologia vem com o nome de benefícios tributários.²⁵⁴ Em países menos desenvolvidos como o Brasil, a tendência é a de que o desequilíbrio orçamentário se torne crônico, fazendo

²⁵⁰ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. *Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal*, p. 27. Disponível em: < <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984> >. Acesso em: 17 nov. 2018.

²⁵¹ ALMEIDA, op. cit. nota 250.

²⁵² Ibid.

²⁵³ BRASIL. op. cit. nota 2.

²⁵⁴ ALMEIDA, op. cit. nota 250.

com que as despesas acima das receitas auferidas venham a configurar verdadeiras “falhas de governo”.²⁵⁵

O comportamento dos políticos, muitas vezes contraditório ao longo do tempo, e a persistência de desequilíbrios orçamentários acabam levando a uma redução da confiabilidade da ação pública. A introdução e efetiva implementação de regras para a conduta pública deve minimizar essas “falhas de governo”, reduzindo a percepção de risco do governo por parte da sociedade e ampliando a confiança no governo, independentemente do grupo político que esteja no poder.²⁵⁶

É em razão do recorrente desequilíbrio orçamentário nas contas públicas do Brasil que a “Lei de Responsabilidade Fiscal tem como um de seus objetivos criar as condições para o equilíbrio orçamentário”. Em razão disso, o art. 14 da LRF²⁵⁷ impõe que, quando se estiver diante de casos de aumento de despesas continuadas, será necessário o aumento de despesas permanentes também.²⁵⁸ Nesse cenário, surge a Lei de Responsabilidade Fiscal²⁵⁹ com o objetivo primário de instituir um planejamento para controlar as contas públicas. Vejamos:

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem a prerrogativa de conscientizar os cidadãos de que os recursos públicos não pertencem ao governo, e muito menos ao governante. Estes recursos pertencem à sociedade que delega, via processo eleitoral, poderes ao governante para administrá-los de forma eficiente e sem desperdícios. Para auxiliar o gestor nesta tarefa, os princípios norteadores da LRF, que têm por objetivo primordial o equilíbrio permanente das contas públicas, possibilitam a elaboração de um orçamento realista respeitando o princípio orçamentário do equilíbrio, garantindo assim recursos para o financiamento da máquina administrativa bem como para os programas sociais destinados a satisfazer as necessidades básicas da população.²⁶⁰

²⁵⁵ LUQUE, Carlos Antonio; SILVA, Vera Martins da. *A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal: Combatendo Falhas de Governo à Brasileira*. Revista de Economia Política, vol. 24, nº 3 (95), julho-setembro/2004, p. 405. Disponível em: < <http://www.rep.org.br/pdf/95-6.pdf> >. Acesso em: 17 nov. 2018.

²⁵⁶ Ibid.

²⁵⁷ BRASIL. op. cit. nota 39, 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: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001); I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

²⁵⁸ LUQUE, op. cit. nota 255.

²⁵⁹ BRASIL. op. cit. nota 39.

²⁶⁰ ZUCCOLOTTO, Robson; RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; ABRANTES, Luiz Antônio. *O comportamento das finanças públicas municipais nas capitais dos estados brasileiros*. XV Congresso Brasileiro de Custos –

Por meio das exigências previstas no art. 14, incisos I e II, da LRF²⁶¹, não é possível que a concessão de incentivos fiscais atenda a interesses privados dissociados do interesse público. Ocorre que há muitas concessões de benefícios sem a observância dos requisitos, revelando-se necessário, dessa forma, que as leis concessivas de benefícios indiscriminados sejam questionadas no Judiciário, de modo a pavimentar o terreno para que os requisitos iminentes às renúncias de receitas atinjam o seu objetivo de garantir o equilíbrio do orçamento público.²⁶²

Conclui-se que “o poder de isentar é o poder de tributar visto ao inverso”²⁶³. Dessa forma, entre os estudiosos do Direito Tributário, permanece o entendimento de que tanto a cobrança de tributos como a concessão de exoneração são faces de uma mesma moeda, isso é, do poder de tributar. Dessa forma, além de haver a preocupação contra a cobrança arbitrária dos tributos, preocupa-se também com uma definição de parâmetros de controle cada vez mais eficazes da não tributação.²⁶⁴ Portanto, o problema se inverte, haja vista que “incentivo fiscal e renúncia de receita implicam tomar o conceito e o regime dos tributos do seu avesso”. Nesse sentido, aduz Celso de Barros Correia Neto:

Vale dizer, em matéria de incentivo e renúncia fiscal, a questão esta menos em determinar o quanto de tributo se deve pagar, do que em saber por que um não está obrigado a pagá-lo, se todos os demais estão. Resta então questionar o sentido que adquire certa dispensa de pagamento no contexto de dado sistema tributário, e aqui se inverte a lógica do pensamento fiscal. É preciso pensar o conceito e o controle judicial dos incentivos e renúncias fiscais pelo caminho oposto: ver o tributo ao avesso.²⁶⁵

Nessa perspectiva, o art. 150, §6º, da CRFB/88²⁶⁶ peremptoriamente reza que qualquer “subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições” somente poderá ser concedido mediante

Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008. Disponível em: < <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/8081> >. Acesso em: 18 nov. 2018.

²⁶¹ BRASIL. op. cit. nota 39.

²⁶² HARADA, op. cit. nota 76.

²⁶³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 3ª ed. São Paulo: Revista de Tribunais, 2008, p. 31.

²⁶⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros Correia. *Controle formal de benefícios fiscais prevalece no Supremo*. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2015-mar-14/observatorio-constitucional-supremo-prevalece-controle-formal-beneficios-fiscais#_ftn1 > Acesso em: 01 dez. 2018

²⁶⁵ Id., op. cit. nota 213, p. 26-27.

²⁶⁶ BRASIL. op. cit. nota 2. Art. 150, § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

a elaboração de uma lei específica. Dessa maneira, conclui-se não ser possível a concessão de benefício fiscal por meio de uma lei geral.

Nessa toada, convém ressaltar duas decisões do Supremo Tribunal Federal: a primeira, na ADI 3.462²⁶⁷, em que a Corte declarou inconstitucional lei inespecífica do Estado do Pará que concedia remissões e anistias. Na segunda decisão, na ADI-MC 1.296²⁶⁸, a Corte suspendeu uma lei de Pernambuco que permitia ao Executivo estadual a concessão de benefícios relacionados às refinarias de petróleo por meio de decreto específico. Tais decisões permitem concluir que a concessão de benefícios fiscais por meio de uma lei geral gera, como consequência, burla ao equilíbrio orçamentário.

3.3 O problema do não atendimento ao ideal de transparência orçamentária

De acordo com Maria Sylvia Zanella Di Pietro²⁶⁹, a exigência da observação da publicidade no âmbito da Administração Pública está inserida no art. 37 da CRFB/88²⁷⁰ e, é o princípio que “exige a ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas em lei”. Dessa maneira, a publicidade impõe-se como um requisito de eficácia e moralidade dos atos expedidos pela Administração Pública, no sentido de que, por meio desses atos há a instrumentalização da atuação administrativa, principalmente no que tange a órbita financeira.²⁷¹ Neste sentido, abaixo a posição Marçal Justen Filho²⁷² acerca do referido princípio:

A publicidade desempenha duas funções complementares. Por um lado, assegura a todos o poder de obter informações relativamente às ações e omissões praticadas por agentes estatais e mesmo não estatais, quando na gestão de recursos públicos. Por outro lado, a garantia do conhecimento por quaisquer terceiros é um fator de desincentivo à prática de atos reprováveis, eis que eleva a possibilidade de que as práticas reprováveis sejam reveladas.

²⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 3.462*. Relatora: Ministra Cármen Lúcia Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387254> >. Acesso em: 05 dez. 2018.

²⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI-MC 1.296*. Relator: Ministro Celso de Mello Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346960> >. Acesso em: 05 dez. 2018.

²⁶⁹ PIETRO, op. cit., 2018, p. 98.

²⁷⁰ BRASIL. op. cit. nota 2. Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

²⁷¹ OLIVEIRA, op. cit., nota 2008, p. 517

²⁷² JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 11. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 203.

Neste sentido, a “transparência da gestão da coisa pública decorre do princípio republicano” e diretamente do princípio da publicidade, estabelecido este no art. 37 da Constituição Federal²⁷³. Pela via da publicidade, “dá-se a transparência ao comportamento do Poder Público”, haja vista que “a publicidade pressupõe controle e esse propicia o exercício democrático dos mecanismos de funcionamento dos poderes”. Assim, de acordo com Gilmar Ferreira Mendes e Celso de Barros Correia Neto “o princípio da transparência é a norma estruturante do Estado Democrático de Direito brasileiro”.²⁷⁴

O princípio da transparência orçamentária decorre do princípio da transparência tributária, previsto este no art. 150, §5º, da CRFB/88²⁷⁵, determinando que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidem sobre as suas mercadorias.

No âmbito federal, a Lei nº 10.182/2001²⁷⁶ traz, em seu art. 27, a ordem para que o Poder Executivo estabeleça alguns mecanismos que permitam aos indivíduos colher informações sobre os dados relacionados à execução orçamentária.²⁷⁷

²⁷³ BRASIL. op. cit. nota 2.

²⁷⁴ OLIVEIRA, op. cit., nota 2008, p. 517-518

²⁷⁵ BRASIL. op. cit. nota 2, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

²⁷⁶ BRASIL. *Lei nº 10.184, de 12 de fevereiro de 2001*. Restaura a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis destinados ao transporte autônomo de passageiros e ao uso de portadores de deficiência física, reduz o imposto de importação para os produtos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10182.htm>. Acesso em: 22 jul. 2018.

²⁷⁷ Transparência Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v.1, p. 199. In: op. cit. nota 1, p. 97.

Os art. 48²⁷⁸ e 48-A²⁷⁹ da Lei de Responsabilidade Fiscal estão previstos no capítulo IX, que versa “transparência, controle e fiscalização”. Nesse sentido, na área do Direito Financeiro, a transparência é assegurada por meio de planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias. Por esse motivo, um exemplo da importância de tal princípio está estampado no art. 44 do Estatuto da Cidade²⁸⁰, cujos termos condicionam a realização de debates e audiências públicas acerca das propostas contidas nas leis orçamentárias à sua aprovação pela Câmara Municipal”.

²⁷⁸ BRASIL. op. cit. nota 39, Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: (Redação dada pela Lei Complementar nº 131, de 2009). § 1º A transparência será assegurada também mediante: (Redação dada pela Lei Complementar nº 156, de 2016). I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009). II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009). II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e (Redação dada pela Lei Complementar nº 156, de 2016). III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009) (Vide Decreto nº 7.185, de 2010). § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. (Incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016). § 3º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios encaminharão ao Ministério da Fazenda, nos termos e na periodicidade a serem definidos em instrução específica deste órgão, as informações necessárias para a constituição do registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, de que trata o § 4º do art. 32. (Incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016). § 4º A inobservância do disposto nos §§ 2º e 3º ensejará as penalidades previstas no § 2º do art. 51. (Incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016). § 5º Nos casos de envio conforme disposto no § 2o, para todos os efeitos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cumprem o dever de ampla divulgação a que se refere o caput. (Incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016). § 6º Todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20, incluídos autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e fundos, do ente da Federação devem utilizar sistemas únicos de execução orçamentária e financeira, mantidos e gerenciados pelo Poder Executivo, resguardada a autonomia. (Incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016).

²⁷⁹ BRASIL. op. cit. nota 39. Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009). I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009). II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

²⁸⁰ BRASIL. *Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001*. Art. 44. No âmbito municipal, a gestão orçamentária participativa de que trata a alínea f do inciso III do art. 4o desta Lei incluirá a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, como condição obrigatória para sua aprovação pela Câmara Municipal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm > Acesso em: 10 dez. 2018

A audiência popular, nesse caso, é estabelecida como uma condição de validade para a vigência do orçamento.²⁸¹

A transparência é o principal instrumento para que as ações do Estado possuam maior legitimidade para a população. O objetivo não se limita apenas a incrementar a democracia, possuindo, igualmente, finalidades de cunho econômico importantes, como uma maior demarcação do ambiente fiscal para a real execução dos planejamentos de longo prazo e a proteção dos investimentos. A transparência nas escolhas públicas pode ser entendida como uma das decisões mais importantes do ano, haja vista a concepção de que o orçamento anual é um processo de suma importância para o país, antepondo-se como o momento em que as prioridades acerca da atuação do Estado serão debatidas e assentadas.²⁸²

De acordo com Índice de Orçamento Aberto (Open Budget Index) 2017, publicado recentemente pela *International Budget Partnership (IBP)*, o Brasil é o sétimo país do mundo com a melhor classificação quanto à divulgação de seus dados orçamentários. Conforme afirma a Secretária de Transparência e Prevenção da Corrupção, Claudia Taya, “o Brasil tem mantido uma forte estratégia de transparência dos gastos públicos. Há muitos instrumentos e muita informação disponível para quem quer acompanhar a execução do orçamento”.²⁸³

Nesse sentido, é possível concluir que um alto nível de transparência esta intimamente associado “à redução do endividamento e às possibilidades de geração de ciclos orçamentários com finalidades políticas”. À vista disso, destaca-se a importância da transparência na elaboração do orçamento público e no desenvolvimento das políticas fiscais. Isso porque, um Estado em que o orçamento público se desenvolve a partir de um índice elevado de transparência, gera, por consequência, uma maior diferença entre a receita e a despesa, de modo que, quanto maior a publicitação do trabalho orçamentário, maior será o superávit regional. Sobre esse ponto de vista, abaixo uma melhor explicação do narrado.²⁸⁴

No que tange às variáveis fiscais, os resultados apresentados por Alt, Lassen e Rose (2006) indicam que elas importam para o estabelecimento do nível de transparência. De acordo com os autores, alto nível de dívida está associado à baixa transparência, e tanto déficit como superávit estão associados a alto nível de transparência. Os autores

²⁸¹ OLIVEIRA, op. cit., 2008, p. 520.

²⁸² FGV DIRETORIA DA ANÁLISE POLÍTICA PÚBLICA. *Por que um orçamento público transparente e efetivo seria benéfico ao país?* Disponível em: < http://dapp.fgv.br/wp-content/uploads/2015/12/1_Proposta-para-um-or%C3%A7amento.pdf >. Acesso em: 03 dez. 2018.

²⁸³ BRASIL. *Controladoria Geral da União*. Brasil permanece bem avaliado em índice global de transparência orçamentária. País é o sétimo no ranking entre 102 países, sendo o segundo melhor da América Latina. Disponível em: < <http://www.cgu.gov.br/noticias/2018/02/brasil-permanece-bem-avaliado-em-indice-global-de-transparencia-orcamentaria> >. Acesso em: 03 dez. 2018.

²⁸⁴ ZUCCOLOTTI, Robson; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. *Transparência Orçamentária: Razões do Descompasso entre os Estados Brasileiros*, p. 395. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/osoc/v24n82/1413-585X-osoc-24-82-0390.pdf> >. Acesso em: 03 jan. 2019.

destacam que o resultado associado ao déficit indica que quando as condições econômicas não se apresentam favoráveis, os políticos precisam aumentar o nível de prestação de contas (disclosure) para justificar suas escolhas políticas. Com relação ao superávit, os autores destacam que esse resultado pode ser explicado em virtude de que, quando os políticos obtêm bom desempenho fiscal, tornam-se mais dispostos a apresentar os seus resultados e usá-los contra seus concorrentes.²⁸⁵

É importante ressaltar que, quanto maior o nível de transparência na elaboração do orçamento público, maior será a possibilidade do controle e da fiscalização da concessão dos incentivos fiscais, mormente porque uma “administração transparente permite a participação do cidadão na gestão e no controle da administração pública”²⁸⁶. Sendo assim, a fiscalização financeira se dá por meio do controle, porém, enquanto aquela representa a fase final do ciclo iniciado com a preparação do orçamento legislativo, este, além de se inserir na própria fiscalização financeira, pode estar unido às fases do exame e da aprovação do orçamento.²⁸⁷

Em linhas gerais, é possível afirmar que a concessão dos incentivos fiscais é um “benefício para o contribuinte, mas, na sua outra face, atinge o orçamento e a conduta dos destinatários”.

Impõe-se destacar os controles jurídicos a respeito da concessão dos incentivos fiscais, haja vista dependerem de um ideal legítimo de transparência orçamentária, visando “defender o erário, coibir privilégios injustificados, evitar o desperdício de recursos públicos e conter os efeitos sociais, econômicos e orçamentários” advindos da concessão arbitrária dos incentivos fiscais.²⁸⁸

Cumprido ressaltar que a concessão de incentivos fiscais sem a observância constitucional da exigência de lei específica, conforme o disposto no art. 150, §6º, da CRFB/88²⁸⁹, resvala no ideal de transparência, pelo que um incentivo concedido no bojo de uma lei geral faz com que a sua aprovação (despercebida) se dê ao arpejo das discussões parlamentares. Por

²⁸⁵ ZUCCOLOTTO, op. cit. nota 284, p. 395.

²⁸⁶ FIGUEIREDO, Vanuza da Silva; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. *Transparência e Controle social na Administração Pública*. Disponível em: < [https:// webcache. Googleusercontent .com/search?q=cache:Iaz6fy9woXcJ:https://periodicos.fclar.unesp.br/temasadm/article/download/6327/4715+&cd=3&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Iaz6fy9woXcJ:https://periodicos.fclar.unesp.br/temasadm/article/download/6327/4715+&cd=3&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br) >. Acesso em: 03 de 2018.

²⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito financeiro e tributário*. VIII, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 330.

²⁸⁸ CORREIA NETO, op. cit., 2016, p. 215.

²⁸⁹ BRASIL. op. cit. nota 2. Art. 150, § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

consequente, tal manobra, além de ser flagrantemente inconstitucional, viola cabalmente a transparência estabelecida no art. 48 da LRF²⁹⁰.

²⁹⁰ BRASIL. op. cit. nota 39.

4. INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS NO ÂMBITO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO: ANÁLISE DE ALGUNS CASOS CONCRETOS

A partir da segunda metade da primeira década deste século XXI, o Estado do Rio de Janeiro viveu momentos de ouro em relação à sua economia e às suas finanças. A população foi bombardeada de boas notícias, como, por exemplo: a pacificação de inúmeras comunidades, a redução da violência, a disparada do pré-sal, a realização da Copa do Mundo de 2014, a execução com louvor das Olimpíadas de 2016 e mais uma realização do evento Rock in Rio em 2017. Situações essas que representaram pressuposições de que o Estado só poderia melhorar dali para frente. Contudo, o navio atracou em uma das piores crises enfrentadas na sua história, fazendo com que a Administração Pública do Estado tivesse muito o que aprender com o êxito empregado na realização de eventos.²⁹¹ Abaixo, o recorte de uma notícia, em resumo do que foi exposto acima:

Sobretudo depois da Olimpíada de 2016, sediada na capital fluminense, o Rio passou a ganhar o noticiário mais pelas escolas fechadas, hospitais com atendimento precário, servidores e aposentados sem receber e falta de recursos suficientes para a segurança pública.²⁹²

Ocorre que o “Rio de Janeiro é, em todo mundo, a cara do Brasil”. Cidadãos do mundo inteiro associam a imagem do Brasil ao Pão de Açúcar, ao Cristo Redentor e a todos os demais pontos turísticos que estão situados no Rio de Janeiro. Tais fatos restam corroborados em razão do fato de que, enquanto o Estado estiver afundado em crises sociais e principalmente financeiras, o país também estará. Em razão disso, repise-se, ainda que não apenas os cariocas, como todos os brasileiros, precisam de um governo estadual que remedeie o quanto antes a sua deficiência financeira.²⁹³

De acordo com Ricardo Amorim, apresentador do Manhattan Connection da Globonews e o economista mais influente do Brasil segundo a revista Forbes, “a crise no Rio de Janeiro é mais profunda que a do Brasil”. Conforme ensina o economista, enquanto no Brasil criou-se 180 mil empregos novos, no Rio de Janeiro este valor foi negativo em 38 mil no último ano; e enquanto o PIB do Brasil cresceu 1%, no Rio houve uma diminuição desse mesmo valor. Isso demonstra que as “políticas populistas desconexas” e alta corrupção no Estado deixaram as

²⁹¹ BUENO, Julio; FARID, Jacqueline. *Rio em Transe: No Núcleo da Crise*. Rio de Janeiro: Casa do Escritor, 2017.

²⁹² ESTADÃO. *Crise financeira deixou marcas no Estado do Rio: Após a Olimpíada de 2016, especialmente, Rio ganhou noticiário pelos seus problemas*. Disponível em: < [https://economia.estadao.com.br/noticias/ geral, crise-financeira-deixou-marcas-no-estado-do-rio,70002187692](https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,crise-financeira-deixou-marcas-no-estado-do-rio,70002187692)>. Acesso em: 06 dez. de 2018.

²⁹³ BUENO, op. cit., 2017.

contas públicas em frangalhos, com políticas públicas e uma economia muito fragilizada, pouco propensa, portanto, a reagir à crise.²⁹⁴

Com o tempo, as notícias foram piorando cada vez mais. A Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), quinta maior universidade do Brasil e 11ª da América Latina, de acordo com o ranking do *Best Global Universities*, suspendeu o ano letivo de 2017 por falta de recursos. Ademais, serviços que são essenciais à população restaram sucateados, haja vista que os hospitais estaduais não vinham conseguindo renovar contratos com prestadores de serviços e se viam forçados a suspender certas atividades.

A violência cresceu a níveis vertiginosos, a ponto de ter sido decretada Intervenção Federal, prorrogada para além de 31 de dezembro de 2018. Outrossim, o desemprego atingiu 14,5% da população ativa e houve retração de 10% no consumo das famílias e, somente no mês de junho de 2018, 914 lojas de rua fecharam no Estado.²⁹⁵ Neste sentido, abaixo algumas reportagens sobre as consequências daninhas da crise:

O servidor aposentado perdeu a casa, teve de se mudar para um abrigo público e busca recursos para comprar de volta o anel de formatura que vendeu em troca de comida. Para receber o salário em dia, a bailarina trocou o Teatro Municipal por uma companhia de dança da Áustria, mas ainda quer voltar. A família enterra o estudante baleado, que estava há semanas sem aulas. A crise financeira que atingiu em cheio o Estado do Rio de Janeiro nos últimos anos e deixou muitas marcas.²⁹⁶

Em grave crise, o Rio de Janeiro foi um dos Estados que mais sofreram com o aumento do desemprego em três anos, de acordo com pesquisa do IBGE. Entre 2014 e 2017, o número de desempregados no Rio saltou de 494 mil para 1,2 milhão, uma alta de 157%, especialmente devido a demissões na indústria e na construção civil.²⁹⁷

Perante o exposto, insta analisar “para onde se irá e como lá se chegará”. De mais a mais, é de suma importância ressaltar os principais motivos que levaram o Estado do Rio de Janeiro a mergulhar em profunda crise financeira.²⁹⁸

A seguir, serão elucidados os principais motivos tidos como os pontos nodais a que o Estado mergulhasse em tamanho déficit financeiro. Isso será feito por meio de profundos

²⁹⁴ GAZETA DO POVO. *Por que a crise no Rio de Janeiro é mais profunda que a do Brasil?* Atualizado em 22/08/2018. Disponível em: < <https://www.gazetadopovo.com.br/blogs/ricardo-amorim/2018/08/22/por-que-a-crise-no-rio-de-janeiro-e-mais-profunda-que-a-do-brasil/>>. Acesso em: 06 dez. de 2018.

²⁹⁵ CARTA CAPITAL. *Crise no Rio de Janeiro: uma tragédia para a população. A situação impõe sofrimento aos cidadãos e o estado decide enveredar pelo perigoso caminho da austeridade fiscal.* Disponível em: < <https://www.cartacapital.com.br/revista/964/crise-no-rio-de-janeiro-uma-tragedia-para-a-populacao/>>. Acesso em: 06 dez. de 2018.

²⁹⁶ BRASIL. op. cit., nota 292.

²⁹⁷ ECONOMIA UOL. *Em crise, RJ viu número de desempregados subir 157% em 3 anos.* Disponível em: < <https://economia.uol.com.br/empregos-e-carreiras/noticias/redacao/2018/02/23/desemprego-pnad-continua-trimestre-janeiro-ibge.htm>>. Acesso em: 06 dez. de 2018.

²⁹⁸ BUENO, op. cit., 2017.

estudos de casos concretos que ilustram muito bem como se deu a chegada do Estado fluminense a essa conjuntura econômica negativa.

4.1 A contabilidade criativa orquestrada para suprir os prejuízos oriundos do desrespeito às normas constitucionais e legais

Em primeiro lugar, esse subitem se baseará nas observações feitas, entre fevereiro de 2015 e julho de 2016, pelo Secretário de Fazenda Julio Bueno e sua Assessora de Comunicação Jacqueline Farid, sobre a crise fluminense no seu livro “Rio em Transe”, mais especificamente no capítulo sob o seguinte título “Os malabarismos orçamentários do governo do Rio são responsáveis pela crise?”.

A contabilidade pública, a despeito de se pautar por instrumentos simples e nada complexos, a cada dia que passa se torna mais opaca e incompreensível. As mais diversas regras, equações e vinculações sem medida tornam tais preceitos enigmáticos para a compreensão de um pobre mortal.

Interessante é o fato de que as normas orçamentárias são criadas no sentido de não permitir que o gestor público faça o que quiser do orçamento, porém, a quantidade indeterminada de regras torna o orçamento público não transparente, o que, em última análise, se torna um verdadeiro entrave ao controle social.²⁹⁹

“Os meandros orçamentários jogam contra o erário e, portanto, contra o contribuinte”. Transformações nos textos e normas e diminuição das vinculações trariam uma grande externalidade positiva as contas públicas. No caso do Estado do Rio de Janeiro, a constituição do orçamento público foi elaborada com algumas falhas que perduraram ao longo de vários governos e todas elas com o consentimento do Tesouro Nacional. Dessa forma, salienta-se que, no caso do Estado Fluminense, tais medidas adotadas faziam parte do próprio *modus operandi* da contabilidade pública.³⁰⁰

Nessa toada, salienta-se que o Executivo tem a obrigação de passar valores (duodécimos) aos demais Poderes, e, dessa forma, cada Poder tem o seu orçamento pautado pelos limites ditados pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Todavia, o grande problema a permear o Rio de Janeiro nos momentos pré-crise era o fato de que, ao invés do repasse do Poder Executivo aos demais órgãos se dar de acordo com o que foi de fato realizado, o que era

²⁹⁹ BUENO, op. cit., 2017.

³⁰⁰ Ibid.

passado se pautava pelo que fora orçado. Isso queria significar que as regras orçamentárias eram ordenadas de forma a onerar os cofres públicos.³⁰¹

Nesse contexto, o Executivo estadual, apesar de conhecer as consequências negativas desse sistema de malabarismos orçamentários, muito deles se beneficiava. Isso porque, em primeiro lugar, a melhoria dos indicadores de endividamento (relação entre a dívida fundada e a receita líquida) gerava, em última análise, um aumento das operações de crédito. Em segundo lugar, o Estado do Rio de Janeiro, em razão dessas artimanhas, possuía os gastos com pessoal mais baixos do Brasil. Isso ocorria porque a avaliação levava em conta os valores do Tesouro Nacional, que não incluía a conta dos inativos (que eram pagos pelo Rioprevidência), dividindo-se o total pela Receita Corrente Líquida, turbinada esta pelos Royalties. Tais meandros orçamentários, distorciam completamente os números do Estado.³⁰² Neste sentido, abaixo um parágrafo transcrito do livro “Rio em Transe”:

Vários Secretários de Fazenda desconheciam esse artifício e se admiravam com o baixo índice de gasto com pessoal apresentado pelo Estado do Rio; e, importante frisar, que contava com a concordância do Tesouro Nacional. Fica evidente, pelos números, que a crise vinha se anunciando pelo aumento do custeio com os inativos, mas que era escamoteada pela contabilidade utilizada.

Importante colocar luzes sobre o problema que envolveu os depósitos judiciais. Os depósitos são realizados para que se possa ajuizar ações no Poder Judiciário e, com eles, existem dois beneficiários diretos: o Banco do Brasil, que possui o monopólio desses valores; e o Judiciário, que se remunera com eles. Diante disso, em meio à crise, o Governador conseguiu aprovar uma lei que permitia que o Executivo sacasse parte desses recursos para o pagamento dos servidores ativos, inativos e pensionistas em 2015.

Porém, era obrigatório que tais valores fossem lançados como Receitas Correntes Líquidas e, como o Tesouro obrigava o pagamento de 13% da dívida, o Estado recorreu ao Supremo Tribunal Federal para não pagar a parte exigida. É de se observar que manter tais depósitos em um banco não é das melhores estratégias a se adotar em um Estado imerso numa crise.³⁰³

³⁰¹ BUENO, op. cit., 2017.

³⁰² Ibid.

³⁰³ Ibid.

4.1.1 A Crise no Rio de Janeiro e a Securitização dos Royalties

Com o passar dos anos, muitas pessoas, até mesmo as mais esclarecidas no estudo da economia do Estado, tendem a superestimar as receitas advindas do petróleo no Rio de Janeiro. Em que pese muitos entenderem que a economia desse Estado é uma economia “de uma nota só”, isto é, totalmente dependente do petróleo, pesquisas denotam que, em 2012, a receita proveniente do petróleo no Rio de Janeiro perpassava o montante de 13,6%. Dessa maneira, mesmo que tal receita fosse bastante importante para o Estado fluminense, não era a mais importante, mesmo porque, sob o rótulo de receita mais importante, enquadra-se a advinda do ICMS, que representa 60% da receita total do Estado.³⁰⁴

Vale ressaltar que, mesmo não sendo a principal receita do Estado, o valor decorrente do petróleo ainda assim se demonstrava importante para os fluminenses e cariocas. Ocorre que, sob o falso fundamento difundido pelos “justiceiros arrecadadores” de que o valor oriundo dos *royalties* do petróleo era excessivo, houve uma mudança em sua forma de distribuição. Assim, a despeito de o conceito de *royalties* estar atrelado à ideia de possibilitar a indenização dos que sofrem com as consequências ditadas pela atividade exploratória de um bem finito, novas regras advieram sob o regime de partilha, o que gerou uma rediscussão da divisão das receitas no Rio de Janeiro. Tais mudanças levaram a uma perda de receita para os Estados produtores, assim como ocorreu com o Rio de Janeiro.³⁰⁵

Outro aspecto, sempre ressoante quando se contesta a receita do petróleo, concerne à sua utilização predatória, haja vista estarmos diante de recursos finitos, voláteis e temporários. Nesse sentido, é importante frisar que o déficit nos cofres do Rio de Janeiro está diretamente ligado a questões previdenciárias, isso porque, em 2016, o rombo previdenciário chegou a valores aproximados de R\$ 13 bilhões.

Dessa maneira, o Governador Antony Garotinho, em 1997, atrelou os valores decorrentes dos *royalties* às dívidas da previdência.³⁰⁶ Assim, há quem entenda que, por serem receitas temporárias, o prejuízo e o desequilíbrio orçamentário eclodiram e ajudaram a acirrar a crise financeira no Estado, porém, fez-se o que poderia ser feito naquele momento, de modo que o foco da crise, certamente, não reside nesse problema.

Outro assunto merecedor de atenção sobre o tema relacionado ao petróleo diz respeito à securitização dos *royalties*.

³⁰⁴ BUENO, op. cit., 2017.

³⁰⁵ Ibid.

³⁰⁶ Ibid.

O termo securitização advém da palavra inglesa *securitization* e decorre dos *securities*, que é a denominação de valores mobiliários na língua inglesa. Neste sentido, o termo embute a ideia de criação e transmissão de valores mobiliários, isto é, “a prática de estruturar e vender investimentos negociáveis de forma que seja distribuído entre diversos investidores um risco que normalmente seria absorvido por um só credor.”³⁰⁷ Colaciona-se, abaixo, uma definição mais simples acerca da expressão:

A Securitização é uma ferramenta financeira usada para converter uma carteira relativamente homogênea de ativos em títulos mobiliários passíveis de negociação. É uma forma de transformar ativos relativamente não líquidos em títulos mobiliários líquidos e de transferir os riscos associados a eles para os investidores que os compram. Os títulos de securitização são, portanto, caracterizados por um compromisso de pagamento futuro, de principal e juros, a partir de um fluxo de caixa proveniente da carteira de ativos selecionados.³⁰⁸

No contexto ora explicitado insere-se o conceito de dívida pública, ou seja, empréstimos contraídos pelo Estado no mercado financeiro interno ou externo, por meio de uma instituição financeira pública ou privada, empresas, pessoas, organismos nacionais ou internacionais ou até mesmo outros governos.³⁰⁹ Noutros termos, o conjugado de obrigações financeiras do “setor público contraídas junto a terceiros para cobrir déficits, ou seja, quando as receitas de um determinado ente público não são suficientes para arcar com todas as despesas”.³¹⁰

Posto isso, a Lei de Responsabilidade Fiscal atua no sentido de obter parâmetros objetivos voltados à redução da dívida pública, para que, em última análise, possa ser alcançado o equilíbrio orçamentário.³¹¹ Nesse sentido, a emissão da dívida pública, nos últimos anos, tem se revelado um ótimo mecanismo de desenvolvimento econômico, haja vista que as formas mais clássicas de captação de recursos pelo sistema meramente tributário se demonstraram insuficientes para acatar as necessidades de investimentos.³¹² É nesse contexto que ocorre a securitização dos *royalties* no Rio de Janeiro e o processo ocorre da seguinte maneira:

³⁰⁷ ANFAC. *Securitizadoras*. Disponível em: < <http://www.anfac.com.br/v3/securitizadoras.jsp> >. Acesso em: 13 dez. de 2018.

³⁰⁸ DICIONÁRIO INFORMAL. *Conceito de securitização*. Disponível em: < <https://www.dicionarioinformal.com.br/securitiza%C3%A7%C3%A3o/> >. Acesso em: 13 dez. de 2018.

³⁰⁹ O que é dívida pública? Disponível em: < <https://auditoriacidada.org.br/wp-content/uploads/2013/10/FAQ-Auditoria-Cidad%C3%A3.pdf> >. Acesso em: 13 dez. de 2018.

³¹⁰ AUDITORIA CIDADÃ. *Dívida Pública*. Disponível em: < <https://auditoriacidada.org.br/wp-content/uploads/2013/10/FAQ-Auditoria-Cidad%C3%A3.pdf> >. Acesso em: 13 dez. de 2018.

³¹¹ SOUTO, Marcos Juruena Villela; ROCHA, Henrique bastos. *Securitização de Recebíveis de Royalties de Petróleo*, p. 30. Disponível em: < http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2001/revdireito2001B/art_royalties.pdf >. Acesso em: 13 dez. de 2018.

³¹² REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 1992. p. 264. In SOUTO, Marcos Juruena Villela; ROCHA, Henrique bastos. *Securitização de Recebíveis de Royalties de Petróleo*, p. 30. Disponível em: < http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2001/revdireito2001B/art_royalties.pdf >. Acesso em: 13 dez. 2018.

Tais créditos, obrigatoriamente, deverão ser cedidos a uma instituição não-financeira, constituída sob a forma de sociedade por ações, cujo objeto social será a exclusiva aquisição de recebíveis (“companhia securitizadora”). Desse modo, a referida instituição não-financeira apresenta as características de uma Sociedade de Propósito Específico (Special Purpose Company), que terá a função de verter os recebíveis em lastro para emissão posterior de valores mobiliários, a serem disponibilizados aos investidores. Uma vez adquiridos os valores mobiliários, pelos investidores, recursos serão disponibilizados à companhia securitizadora, recursos estes que serão repassados à Instituição Financeira cedente, com o intuito de liquidar a operação de cessão ocorrida na etapa anterior. Por fim, liquidada a cessão dos recebíveis junto à instituição financeira cedente, a companhia securitizadora (cessionária) passa a ser a legítima credora dos valores devidos pelos devedores, que pagarão diretamente à companhia securitizadora os valores das prestações relativas aos empréstimos, financiamentos e operações de arrendamento mercantil anteriormente contratadas. Os montantes recebidos pela companhia securitizadora serão transferidos aos investidores, na proporção dos valores mobiliários subscritos.³¹³

Destarte, a securitização dos *royalties* do petróleo foi uma saída que o atual governo buscou em vista a possibilitar o pagamento dos servidores do Estado do Rio de Janeiro pós crise. O Governador Luiz Fernando Pezão negociou com a União a implementação desse método, que buscava antecipar, por intermédio de uma instituição financeira, as receitas decorrentes dos *royalties* que o governo previa arrecadar no futuro, pagando ao banco os valores com as devidas taxas. Tal estratégia possibilitava o fechamento do caixa e o pagamento de pessoal.³¹⁴

Ocorre que, no primeiro semestre do ano de 2018, o Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro ajuizou Ação Civil Pública, buscando questionar esses mecanismos financeiros deflagrados pelo governador. De acordo com o *Parquet*, a securitização dos *royalties* é medida flagrantemente ilegal, porquanto causou um profundo dano ao Fundo Único de Previdência Social (RioPrevidência), gerando aos caixas do Regime Próprio de Previdência dos Servidores (RPPS) um rombo de R\$ 10 bilhões de reais. Assim sendo, de acordo com a assessoria do MPRJ:

Essa forma irresponsável de gestão fiscal contribuiu em grande medida para a atual falência do Estado. Sob o argumento de captar receitas extraordinárias para o orçamento de 2018, o governo prejudicará o orçamento dos próximos 12 (doze) anos, pagando juros ao mercado e 15% de imposto à União, além de ficar exposto à variação do câmbio. Não custa lembrar que foi exatamente em razão das captações realizadas em 2013 e 2014, que estamos sangrando o orçamento de 2018 em mais de quatro bilhões de reais (R\$ 4.627.221.974, segundo consignado na LOA2018).³¹⁵

³¹³ SOUTO, op. cit. nota 311.

³¹⁴ SINFRETERJ. *Pezão quer securitização dos royalties*. Disponível em: < <http://www.sinfretj.com.br/comunicacao/destaques-imprensa/pezo-quer-securitizacao-dos-royalties> >. Acesso em: 13 dez. de 2018.

³¹⁵ VALOR ECONÔMICO. *MP entra com ação contra securitização dos royalties do petróleo do RJ*. Disponível em: < <https://www.valor.com.br/politica/5457809/mp-entra-com-acao-contra-securitizacao-dos-royalties-do-petroleo-do-rj> >. Acesso em: 13 dez. 2018.

Em resposta a essa ação e acatando os fundamentos trazidos pela Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (PGE-RJ), a Justiça manteve a securitização dos *royalties* no Rio de Janeiro, pois, conforme realçou a Juíza Juliana Leal de Melo, “o Estado já está contando com a receita objeto da operação, e deferir a liminar no presente momento pode implicar em grave comprometimento do orçamento público, o que agravaria a crise financeira por que está passando o Estado do Rio de Janeiro”. Dessa forma, estima-se que, com a continuidade da medida, o governo terá acesso a cerca de R\$ 2 bilhões reais para o pagamento dos servidores.³¹⁶ É possível concluir que a medida adotada se prestou a remediar a crise, e não a agravá-la.

4.1.2 A crise no Rio de Janeiro e a concessão dos benefícios fiscais

O tema relacionado à concessão de benefícios fiscais é o ponto central deste trabalho. É chegado o momento de se fazer uma análise minudente dos incentivos concedidos nos últimos governos, sem prejuízo de analisarmos em que medida se demonstram ilegais, inconstitucionais ou, até mesmo, aquém da razoabilidade.

Há quem entenda que os incentivos tributários foram injustamente explorados, a ponto de serem concebidos como os responsáveis pela crise no Rio de Janeiro. Entende-se que o Estado respondeu de maneira muito bem-sucedida aos problemas relacionados à guerra fiscal, fazendo com que surgissem receitas que nunca existiriam caso os benefícios fiscais não tivessem sido concedidos. Ao conceder benefícios para motéis, saunas, joalherias, bares e restaurantes foi possível que a informalidade decorrente da grande resistência à fiscalização diminuísse sensivelmente e as receitas auferidas aumentassem vertiginosamente.³¹⁷

Em que pese muitos entenderem nesse sentido, é plenamente correto afirmar que, entre os anos de 2008 e 2013, o Estado deixou de arrecadar R\$ 138 bilhões em razão dos benefícios tributários. Repise-se que, com base num um relatório do Tribunal de Contas do Estado (TCE), tal fato contribuiu para que o Estado se afundasse na crise, mesmo porque a quantia representa mais do que o dobro do valor que se arrecadou no ano de 2016.

Além disso, enquanto se dispensava essa receita, o governo pediu empréstimos a bancos, incluindo o BNDES, e até mesmo ao governo federal. Salienta-se que, por meio desses incentivos, beneficiou-se empresas em que o interesse público por detrás do incentivo é

³¹⁶ BRASIL. *Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Justiça garante antecipação de R\$ 2 bilhões da receita dos royalties que vão pagar o 13º salário de servidores. Disponível em: <<https://www.pge.rj.gov.br/imprensa/noticias/2018/04/justica-garante-antecipacao-de-r-2-bilhoes-da-receita-dos-royalties-que-vao-pagar-o-13-salario-de-servidores>>. Acesso em: 13 dez. de 2018.

³¹⁷ BUENO, op. cit., 2017.

questionável, como, por exemplo, joalherias. Segundo o TCE, a renúncia fiscal somada ao aumento da dívida pública pode ser considerada fundamental para a grave crise fiscal em que se encontra o Estado do Rio de Janeiro.³¹⁸

Faz-se necessário avaliar, em primeiro lugar, os benefícios fiscais concedidos durante o Governo Sérgio de Oliveira Cabral Santos Filho (do partido PMDB), que governou o Rio de Janeiro no período de 1º de janeiro de 2007 a 03 de abril do ano de 2014.

As leis concessivas de benefícios fiscais promulgadas nesse período serão objeto de análise, sobretudo porque, em 2017, Cabral já era “réu em nove ações penais – acusado de comandar esquema de corrupção com algumas das maiores cifras movimentadas por um só político investigado na Operação Lava-Jato”.³¹⁹ Observe-se que, em dezembro de 2018, suas “penas já somavam mais de 197 anos de cadeia, podendo ainda aumentar”³²⁰.

Além disso, serão analisados os benefícios tributários concedidos durante o governo do sucessor de Sérgio Cabral, Luiz Fernando de Souza – mais conhecido como Luiz Fernando de Pezão –, atualmente ex-Governador do Estado do Rio, cujo mandato se estendeu de 4 de abril de 2014 até 2018. Pezão está na política há 36 anos e entrou para o Executivo estadual no Governo Rosinha Garotinho, em 2005, quando ocupou o cargo de Subsecretário de Governo e Coordenação. Enquanto governador do Rio de Janeiro, ficou afastado durante 7 meses para que pudesse tratar de um câncer e, nesse período, o vice-governador Francisco Dornelles (do partido PP), decretou estado de calamidade pública pela primeira vez no Rio de Janeiro. Posteriormente, em 29 de novembro de 2018, Pezão foi preso em razão da Operação Lava-Jato.³²¹

É sabido que o ICMS no Estado do Rio de Janeiro possui um dos índices mais altos do país. Dessa forma, inúmeros benefícios foram dados nesses últimos governos, a exemplo da Lei

³¹⁸ JS CONTADORES. *RJ terá que rever benefícios fiscais concedidos a empresas, diz TCE*. Disponível em: < <http://www.jscontadores.com.br/2016/03/11/rj-tera-que-rever-beneficios-fiscais-concedidos-a-empresas-diz-tce/> >. Acesso em: 14 dez.2018.

³¹⁹ VALOR ECONÔMICO. op. cit. nota 311, *Sergio Cabral, o 'malandrino de Copacabana'*. Disponível em: < <https://www.valor.com.br/cultura/4981172/sergio-cabral-o-malandrinho-de-copacabana/04/justica-garante-antecipacao-de-r-2-bilhoes-da-receita-dos-royalties-que-vaopagar-o-13-salario-de-servidores> >. Acesso em: 13 dez. 2018.

³²⁰ TV BRASIL. *Sérgio Cabral recebe mais uma condenação na operação Lava Jato*. Disponível em: < <http://tvbrasil.ebc.com.br/reporter-brasil/2018/12/sergio-cabral-recebe-mais-uma-condenacao-na-operacao-lava-jato> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

³²¹ G1 GLOBO.COM. *A trajetória de Luiz Fernando Pezão, governador do RJ preso*. De Pirai ao Palácio Guanabara, político há 36 anos ganhou projeção na cidade natal e foi vice de Cabral antes de assumir o mais alto cargo do executivo do RJ e agora ser alvo da Lava Jato. Disponível em: < <https://g1.globo.com/rj/rio-de-janeiro/noticia/2018/11/29/a-trajetoria-de-luiz-fernando-pezaogovernador-do-rj-preso-na-lava-jato.ghtml> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

nº Lei nº 6.979 de 2015³²² que permite que as empresas paguem apenas 2% do ICMS, além disso, concede muitos outros benefícios. Ocorre que, com a crise no Estado, os inúmeros benefícios tributários concedidos estão sendo questionados perante do Supremo Tribunal Federal. Isso porque de acordo com a Constituição Federal, os incentivos do ICMS apenas podem ser reduzidos até os limites fixados na alíquota estadual, e qualquer valor que venha a ser abaixo disso seria necessário um Convênio do CONFAZ³²³ para tanto, o que não ocorreu em inúmeros casos no Estado do Rio de Janeiro.³²⁴

Dessa maneira, conclui-se que, os incentivos permeados pelo CONFAZ estariam a salvo, já os demais sempre estarão correndo o risco de serem cassados pelo Poder Judiciário. Assim, tais benefícios correm sempre o risco de serem revogados, e, muito embora muitas empresas tenham conseguido se inserir em programas como RIOLOG, RIOINVEST e outros, estão tendo que observar a vedação a concessão de novos incentivos pelo período de dois anos conforme consubstanciado pela Lei nº 7.495 de 2016³²⁵ que foi elaborada em razão da Acordo de Recuperação Fiscal do Estado.³²⁶

Nesse sentido, insta salientar que na Ação Popular nº 0323933-67.2013.8.19.0001³²⁷ o Tribunal de justiça do Rio de Janeiro já condenou Sérgio Cabral e uma grande empresa a devolver bilhões de reais aos cofres públicos decorrentes de incentivos fiscais irregulares. Neste caso, os benefícios concedidos em 2010 adiam, sem prazo determinado, a arrecadação do imposto na compra de máquinas para a ampliação da empresa em Itatiaia.³²⁸

³²² BRASIL. *Lei Ordinária nº 6979, de 31 de março de 2015*. Dispõe sobre o tratamento tributário especial de caráter regional aplicado a estabelecimentos industriais do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: < <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/013731123a90d7fe83257e1a00625c88?OpenDocument> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

³²³ BRASIL. op. cit. nota 2, Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

³²⁴ SRZD. *Os riscos dos incentivos fiscais no Estado do Rio de Janeiro*. Disponível em: < <http://www.srzd.com/brasil/os-riscos-dos-incentivos-fiscais-do-estado-do-rio-de-janeiro/> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

³²⁵ BRASIL. *Lei nº 7.495, de 05 de dezembro de 2016*. Disponível em: < <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/1f460ed89710ac538325808200549988?OpenDocument> > Acesso em: 22 jul. 2019.

³²⁶ Ibid.

³²⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. *Ação Popular nº 0323933-67.2013.8.19.0001*. Juiz de Direito: Claudio Augusto Annuza Ferreira. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?GEDID=0004C577F1EA1E4C9B4081F185A34D36886AC5035A0E0822>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

³²⁸ BRASIL. *Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro*. Ex-governador é condenado em processo por incentivos fiscais irregulares à Michelin. Disponível em: < <https://www.mprj.mp.br/home/-/detalhe-noticia/visualizar/33307> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

Além disso, atualmente, corre na 3ª Vara da Fazenda Pública do Estado do Rio de Janeiro sob o nº 0334903-24.2016.8.19.0001³²⁹ uma Ação Civil Pública proposta pelo Ministério Público em que todos os incentivos fiscais estão sendo contestados. Tal ação pede não só que os incentivos inconstitucionais fluminenses sejam suspensos, como também para que os administradores e empresas devolvam todos os valores decorrentes dessas renúncias fiscais. Assim, a Juíza Mirela Erbisti decidiu dar andamento a ação em março de 2018 e se utilizou do seguinte fundamento³³⁰:

Discute-se a validade dos benefícios fiscais concedidos pelo ente Federativo e as consequências na sua saúde financeira, ou seja, se a equação receitas-despesas é afetada pelos programas de incentivo à atividade econômica praticados pelo Estado. Desta forma, a questão tributária não é o cerne da controvérsia.

Em 2016, as joalherias foram destaques das notícias de jornais. Isso porque investigações da Polícia Federal afirmavam que Sérgio Cabral teria comprado o montante de R\$ 5,1 milhões de reais em espécie para comprar jóias com objetivo de lavar dinheiro, sem que houvesse a emissão de notas fiscais por isso. Em razão deste ocorrido, em dezembro de 2016, a juíza Fernanda Rosado de Souza da 3ª Vara da Fazenda Pública do Rio, revogou os incentivos fiscais concedidos a uma joalheria do Rio de Janeiro. Isso porque, havia uma liminar que consagrava que não poderia haver qualquer benefício fiscal antes da elaboração em sessenta dias de um estudo de impacto orçamentário-financeiro, e essa não foi observada pelo governo do Estado com a concessão desses benefícios.³³¹

Em abril de 2017, período que corresponde ao governo de Luiz Fernando Pezão um projeto de lei que buscava conceder um incentivo fiscal até R\$ 650 milhões para Ambev, (empresa de bebidas que arrecadou em 2016 globalmente US\$ 45,5 bilhões) para a instalação de uma nova fábrica no Estado. Ocorre que, tal concessão não ocorreu e a empresa desistiu de se instalar na região fluminense. De acordo com deputado estadual Marcelo Freixo (PSOL), que iria presidir residir uma Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) para analisar os

³²⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. *Ação Civil Pública nº 0334903-24.2016.8.19.0001*. Juiz de Direito: Mirela Erbisti. Disponível em: < <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?GEDID=000459EA5726D88DE0FE56A4B1862F3AAB8EC507560A2F47> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

³³⁰ SRZD. Op. cit. nota 324, *Juíza dá prazo de 15 dias na Ação Civil Pública que pede o fim dos incentivos. Estado e empresas têm muitas obrigações ainda para tentar a manutenção*. Disponível em: < <http://www.srzd.com/brasil/juiza-da-prazo-de-15-dias-na-acao-civil-publica-que-pede-o-fim-dos-incentivos-estado-e-empresas-tem-muitas-obrigacoes-ainda-para-tentar-a-manutencao/> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

³³¹ CONJUR. *Justiça do RJ revoga benefícios fiscais retroativos concedidos a joalheria*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2016-dez-10/justica-rj-revoga-beneficio-fiscal-concedido-joalheria> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

incentivos fiscais, “As isenções atingem um número muito alto”, e por isso, declarou ser “contra a ‘falta de critérios’ nos incentivos fiscais e não contra a concessão de benefícios”.³³²

Dado todo o exposto, é possível concluir que, apesar da crise que afundou o Estado do Rio de Janeiro nos últimos anos, os governos continuavam a conceder benefícios fiscais abundantes a grandes empresas.³³³ Então, não pairam dúvidas de que essas “isenções bilionárias são fator-chave na crise do Rio de Janeiro”, haja vista que, só no ano de 2017 os benefícios tributários ultrapassaram vultosos R\$ 9 bilhões de reais.

O grande problema não são os incentivos propriamente ditos, mas sim, a corrupção, as ilegalidades e as injustiças que acompanham essas concessões, que foram intensificadas ao extremo no segundo governo de Sérgio Cabral. Tendo em vista os aspectos observados, tais renúncias de receitas foram fundamentais para que, nas palavras do economista Mauro Osório da UFRJ, o Estado do Rio se encontrasse em uma “estrutura produtiva oca” e em uma “paralisação econômica nacional devido à crise política”.³³⁴

4.1.3 A crise no Rio de Janeiro e o aviltamento da “regra de ouro” do art. 167 da Constituição Federal

É indiscutível que os efeitos dos benefícios fiscais no âmbito do Rio de Janeiro foram deletérios em termos econômicos e orçamentários. Nesse sentido, discutir-se-á acerca da regra trazida no artigo 167, inciso III da CRFB/88³³⁵ que está enquadrada no capítulo de “Finanças Públicas” na seção referente aos orçamentos. Dito isso, o art. 167, III da CRFB/88³³⁶ traz a seguinte redação:

Art. 167. São vedados:

III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;

³³² EM. *Incentivo fiscal acirra debate sobre soluções no Rio. Segundo o deputado estadual Marcelo Freixo (PSOL), que presidirá uma CPI para analisar os incentivos fiscais, as isenções atingem um número muito alto.* Publicado em 24/04/2017. Disponível em: < https://www.em.com.br/app/noticia/politica/2017/04/24/interna_politica,864417/incentivo-fiscal-acirra-debate-sobre-solucoes-no-rio.shtml >. Acesso em: 14 dez. 2018.

³³³ EXTRA. *Apesar da crise, Estado dá benefícios fiscais de R\$ 19 bi a empresas.* Disponível em: < <https://extra.globo.com/noticias/rio/apesar-da-crise-estado-da-beneficios-fiscais-de-19-bi-empresas-18777887.html> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

³³⁴ JORNAL GGN. *Isenções bilionárias são fator-chave na crise do Rio de Janeiro.* Disponível em: < <https://jornalgggn.com.br/noticia/isencoes-bilionarias-sao-fator-chave-na-crise-do-rio-de-janeiro> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

³³⁵ BRASIL. op. cit. nota 2.

³³⁶ Ibid.

É sabido que o orçamento público no Brasil é elaborado com base no princípio do equilíbrio, posto que as despesas totais efetuadas se igualem às receitas totais estimadas. Ocorre que, por vezes, pode ser que haja um desequilíbrio das contas públicas, quando financiamentos e empréstimos contratados pelo governo alcançam um valor muito expressivo para financiar gastos do próprio orçamento. O maior problema ocorre quando a nascente das contribuições se designa as despesas de custeio.³³⁷

Neste sentido, o referido art. 167, inciso III da CRFB/88³³⁸ é conhecido pelos estudiosos do direito financeiro como a “regra de ouro” das finanças públicas. Tal regra tem como escopo evitar o desequilíbrio intrínseco das finanças públicas, pois, o aumento da dívida advinda pelas operações de crédito não pode suplantar o valor das despesas de capital. Assim, busca-se que o endividamento não venha a ser usado para o pagamento das despesas de capital. Em razão disso, autores clássicos propagam o entendimento de que a “regra de ouro” tem como objetivo a justiça intergeracional e a preservação do crescimento econômico sustentável.³³⁹

Neste contexto, a “regra de ouro”, além de estar prevista expressamente na Carta Magna, também pode ser encontrada no art. 12 e art. 44 da Lei de Responsabilidade Fiscal³⁴⁰, que visa articular que, as receitas correntes devem ser feitas a fim de cobrir os débitos correntes, mas não deve ser admitido o déficit corrente. Abaixo os referidos artigos da LRF³⁴¹:

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

§ 2º O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária.

Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

³³⁷ CARVALHO JUNIOR, Antonio Carlos Costa d'Ávila; GREGGIANIN, Eugênio; MENDES, Graciano Rocha; PEDERIVA, João Henrique; BIJUS, Paulo Roberto Simão. *Regra de Ouro na Constituição e na LRF: considerações históricas e doutrinárias*. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/etc02-2017-regra-de-ouro-na-constituicao-e-na-lrf-consideracoes-historicas-e-doutrinarias>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

³³⁸ BRASIL, op. cit. nota 2.

³³⁹ CARVALHO JUNIOR, op. cit. nota 337.

³⁴⁰ BRASIL, op. cit. nota 39.

³⁴¹ Ibid.

Assim, em outras palavras a “Regra de Ouro busca evitar o uso de recursos provenientes de dívida para o pagamento de despesas correntes”. Então, ao final de cada exercício financeiro anual, faz-se a verificação do cumprimento dessa regra, isso é, o total das operações de crédito deve ser menor ou igual do que as despesas de capital.³⁴² Tal preceito encontra-se previsto no art. 32, §3º da LRF³⁴³ e dessa maneira, a Resolução do Senado Federal nº 48/2007³⁴⁴ estabelece que caso a regra de ouro venha a ser descumprida, haveria crime de responsabilidade e, conseqüentemente, o afastamento do Presidente da República, tal como ocorreu com a ex-presidente Dilma Rousseff.³⁴⁵

Salienta-se, portanto que, a mídia vem noticiando propostas que visem à alteração da “regra de ouro” prevista no art. 167, III da CRFB/88³⁴⁶, tendo em vista, a necessidade do governo a se endividar com o fulcro de preencher a dívida de quase R\$ 200 bilhões para o ano de 2019. Observa-se também que, tal regra consubstancia o princípio orçamentário que fora abolido do texto da Constituição Federal pela Emenda 1/69 e atualmente só é reverberado a nível doutrinário, haja vista que, a partir do governo Dilma ele não vem sendo observado a nível federal³⁴⁷ e muito menos estadual, tendo em vista a crise do Estado do Rio de Janeiro.

A despeito de existir a regra de ouro do art. 167, III da CRFB/88³⁴⁸, pode ocorrer casos em que receitas advindas de créditos podem ser usadas para as despesas correntes, desde que, se observe as limitações legais e constitucionais, o que, por óbvio não ocorreu no Rio de Janeiro. Isso porque, em dezembro de 2017 a União deu aval para que o governo de Luiz Fernando Pezão pudesse adquirir um empréstimo de R\$ 2,9 banco BNP Paribas para que o Estado pudesse pagar os salários atrasados dos seus servidores ativos, inativos e pensionistas. O aval do

³⁴² BRASIL. *Tesouro Fazenda*. Regra de Ouro. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/659854/Regra+de+Ouro+Informe+30-05/41c50e2b-ccf4-486a-905e-564973ad5394> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

³⁴³ BRASIL, op. cit. nota 39, Art. 32. O Ministério da Fazenda verificará o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente. § 3o Para fins do disposto no inciso V do § 1o, considerar-se-á, em cada exercício financeiro, o total dos recursos de operações de crédito nele ingressados e o das despesas de capital executadas, observado o seguinte: I - não serão computadas nas despesas de capital as realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste; II - se o empréstimo ou financiamento a que se refere o inciso I for concedido por instituição financeira controlada pelo ente da Federação, o valor da operação será deduzido das despesas de capital;

³⁴⁴ BRASIL. *Resolução do Senado Federal nº 48 de 21 de dezembro de 2007*. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/norma/576233> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

³⁴⁵ ESPAÇO DEMOCRÁTICO. *Roberto Macedo: ‘No orçamento público, o que é a “regra de ouro”*’. Disponível em: < <http://espacodemocratico.org.br/artigos/roberto-macedo-no-orcamento-publico-o-que-e-a-regra-de-ouro/> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

³⁴⁶ BRASIL. op. cit. nota 2.

³⁴⁷ HARADA ADVOGADOS. *Entendendo a regra de ouro das finanças públicas*. Disponível em: < <http://www.haradaadvogados.com.br/2710-2/> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

³⁴⁸ BRASIL. op. cit. nota 2.

governo federal foi fruto do acordo de recuperação fiscal do Estado do Rio de Janeiro em que se afirma que, mediante uma série de contrapartidas, o tratado fez um ajuste de R\$ 63 bilhões até o fim de 2020.³⁴⁹

Em razão disso, os Partidos Psol e Rede Sustentabilidade em março de 2017 ajuizaram a ADI 5.683³⁵⁰ contra a Lei nº estadual 7.529/2017³⁵¹, que permitiu que o Rio de Janeiro pudesse dar as ações da CEDAE em garantia a um empréstimo de R\$ 35 bilhões. Dessa forma, em liminar, o ministro Luis Roberto Barroso ao avaliar o artigo 2º, parágrafo 2º dessa lei, concluiu que ela violaria o art. 167, X da CRFB/88³⁵² e o art. 35 da LRF³⁵³, pois, seria usado o dinheiro obtido nessa operação para pagar os servidores do Rio de Janeiro, isto é, seriam usados recursos oriundos da dívida para o pagamento de despesas correntes.³⁵⁴ Confirma abaixo um trecho do artigo de Sérgio Rodas³⁵⁵ no Conjur sobre o presente tema:

Segundo o ministro, o estado pode tomar empréstimo para pagar seus funcionários, mas não pode fazer isso com verbas de bancos públicos, conforme determinado pelo inciso X do artigo 167 da Carta Magna. E a lei estadual não tem essa restrição. Pelo risco de que o governo Pezão contrate tal operação em breve e use o dinheiro para

³⁴⁹ MAZUI, Guilherme; MARTELLO, Alexandro. G1, *União dá aval a empréstimo de R\$ 2,9 bilhões para o Rio de Janeiro*. Publicado em: 15/12/2017. Disponível em: < <https://g1.globo.com/rj/rio-de-janeiro/noticia/uniao-da-aval-a-emprestimo-de-r-29-bi-para-o-rio-de-janeiro-informa-pezao.ghtml> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

³⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *MC ADI 0002992-49.2017.1.00.0000 RJ - RIO DE JANEIRO 0002992-49.2017.1.00.0000*. Relator: Ministro Luis Roberto Barroso. Decisão: Direito constitucional e financeiro. Ação direta de inconstitucionalidade. Medida cautelar. Processo Legislativo. Atos Interna Corporis. Sentido e alcance das normas constitucionais que limitam operações de crédito (CF Art. 167, III e X). 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não cabe ao Poder Judiciário interferir na tramitação de projetos de lei, quando estejam em questão matérias interna corporis, que não envolvam contrariedade às normas constitucionais disciplinadoras do processo legislativo. Precedentes. 2. A vedação do art. 167, III, da Constituição não impede a contratação de operações de crédito para o custeio de despesas correntes. Proíbe-se, somente, a contratação que exceda o montante das despesas de capital. Aliás, a mera autorização legislativa não afronta essa regra constitucional, mas apenas a contratação em si, se não respeitar os limites estabelecidos. 3. A Constituição Federal, em seu art. 167, X, veda a concessão de empréstimos por instituições financeiras estatais para o pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista. Impede-se, portanto, a alocação dessas receitas para o custeio de pessoal ativo e inativo. Não há na regra uma vedação absoluta à contratação de empréstimos junto a instituições financeiras estatais. 4. Além disso, a vedação estabelecida no art. 167, X, da Constituição diz respeito apenas a instituições financeiras estatais. A proibição não alcança as contratações realizadas com instituições financeiras privadas. 5. Medida cautelar concedida para o fim tão-somente de afastar do art. 2º, § 2º, da Lei nº 7.529, de 07.03.2017, do Estado do Rio de Janeiro, interpretação que conduza à conclusão de que a operação de crédito autorizada pela Lei poderá ser realizada junto a instituições financeiras estatais para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, até o julgamento final da presente ação. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5336271> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

³⁵¹ BRASIL. *Lei nº 7.529, de 05 de março de 2017*. Disponível em: < http://www2.alerj.rj.gov.br/lotus_notes/default.asp?id=53&url=L2NvbnRsZWkubnNmL2M4YWEwOTAwMDI1ZmVIZjYwMzI1NjRIYzAwNjBkZmZmLzdiYzdkNDZiNTQ1MTQ2YTE4MzI1ODBkZjAwNWZiN2FkP09wZW5Eb2N1bWVudA== > Acesso em: 22 jul. 2019.

³⁵² BRASIL. op. cit. nota 2.

³⁵³ BRASIL, op. cit. nota 39.

³⁵⁴ CONJUR. op. cit. nota 331. *Privatização da CEDAE: Para partidos, aval da União a empréstimo do Rio de Janeiro viola Constituição*.

³⁵⁵ Ibid.

pagar os salários atrasados de servidores, Barroso concedeu liminar para proibir essa medida até o julgamento de mérito da ADI.

Dessa forma, tendo em vista tudo o que foi exposto, é indubitável que o governo do Rio de Janeiro de Pezão aviltou o a “regra de ouro” prevista no art. 167 da CRFB/88³⁵⁶. Nessa toada, conclui-se que, diversos foram os motivos que eclodiram a crise financeira no Rio de Janeiro e que, todos esses motivos e justificativas foram feitas a partir de violação a regras legais e constitucionais, o que em última análise demonstra uma transgressão direta ao Estado Democrático de Direito brasileiro.

4.1.4 A crise no Rio de Janeiro e a análise de casos específicos comprobatórios de que os incentivos foram um dos principais pilares para a crise no Estado

A busca por uma resposta à crise financeira que alcançou os cariocas nos últimos 2 anos claramente se deu em razão da efetiva concessão de benefício fiscal que, prejudicou sobremaneira as finanças públicas fluminenses. Nesse sentido, insta salientar que a origem da crise se baseou numa atuação nas gestões dos recursos financeiros sem a observância de uma gestão orçamentária responsável, sem a transparência e o controle devido, sem a observância do princípio da prudência fiscal e sem uma ética orçamentária robusta. Situações essas que, de acordo com o Procurador do Estado do Rio de Janeiro Luiz Guilherme de Oliveira Maia Cruz “democracia pode se esvaziar numa mera formalidade, reduzida ao processo eleitoral de escolha de agentes políticos”.³⁵⁷ Nesse sentido, aduz Diogo de Figueiredo Moreira Neto³⁵⁸:

Ora, uma democracia substantiva, para sua prática, não pode depender apenas do sufrágio eletivo de representantes; exige, cada vez mais uma decidida abertura a uma autêntica participação, com a derrubada dos remanescentes dos muros autocráticos... infelizmente, ainda erguidos em mentes de políticos estatocratas, que se revelam em suas práticas anacrônicas, pelo desprezo à economicidade, ao equilíbrio fiscal, à prudência fiscal e, sobretudo, à legitimidade nos gastos públicos, que, afinal, oneram os contribuintes e impõem altos custos e insegurança às transações econômicas e ao progresso dos povos.

³⁵⁶ BRASIL. op. cit. nota 2.

³⁵⁷ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROCURADORES DO ESTADO E DO DIREITOS FUNDAMENTAIS (ANAPE). *Ética pública no controle da gestão financeira e orçamentária da administração pública*. p. 02, Disponível em: < <http://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2016/03/LuizGuilhermedeOliveira.pdf> >. Acesso em: 09 fev. 2019.

³⁵⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Orçamentos e Finanças Públicas Democráticas. Um breve ensaio sobre a legitimidade fiscal*. In: TORRES, Ricardo Lobo. Coord. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Direito Financeiro. Vol. VIII, 2001, p. 04. In CRUZ, Luiz Guilherme de Oliveira Maia. *Ética pública no controle da gestão financeira e orçamentária da administração pública*. Disponível em: < <http://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2016/03/LuizGuilhermedeOliveira.pdf> >. Acesso em: 09 fev. 2019.

Dessa forma, como se cumpre a demonstrar os incentivos fiscais concedidos no Estado do Rio de Janeiro devem ser analisados como “medidas emergenciais, de curto prazo, não são suficientes para garantir a continuidade do desenvolvimento econômico”³⁵⁹. Ocorre que os administradores públicos não atuaram com o fim de desenvolver uma governança responsável, isso porque, o Estado, por anos a fio ignorou por completo a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Constituição Federal. Isso porque, não se observou a responsabilidade no que tange à governabilidade, haja vista que a condução dos incentivos fiscais sem lastro normativo, prejudicou em muito a condução das finanças públicas fluminenses.

Deste modo, por base em uma análise da governança responsável na condução dos incentivos fiscais no Rio de Janeiro, deve-se partir de um entendimento lógico, ou seja, se há a observância de incentivos fiscais o Estado está abrindo mão de arrecadar. Assim, pelo que se vai explanar a seguir, o que os incentivos fiscais estavam a oferecer não foi suficiente para suplantar os ônus que eles geraram ao Estado do Rio de Janeiro. Nesse sentido, entende Celso de Barros Correia Neto³⁶⁰:

Definido o objetivo que vincula a competência exoneratória, cabe verificar, em seguida, se o meio adotado é adequado para logr -lo. O incentivo fiscal que seja aprioristicamente em perda de arrecada -o (ren -ncia de receita) e, por conseguinte, desperd -cio de recursos p -blicos. N -o trar - qualquer resultado jur -dico  -til e, possivelmente, ainda poder - implicar efeitos externos delet -rios, como desequil -brios de concorr -ncia, por exemplo.

Destarte,  - poss -vel demonstrar por meio de casos concretos que os incentivos concedidos no  -mbito do geraram uma atividade econ -mica que recrudescu os cofres do Estado, inv -s de arrefece-los. Concedeu-se benef -cios fiscais  - empresas em detrimento da sa -de financeira do Estado a ponto de que n -o houvesse como sustentar tais benef -cios, haja vista, a falta de demonstra -o cabal de resultados extremamente positivos para a economia fluminense, o que denota a inaptid -o dessas desonera -oes fiscais.

Em 19 de maio de 2016 o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) aprovou em sess -o plen -ria, por unanimidade, parecer pr -vio adepto  -s Contas de Governo de 2015, que estavam sob a responsabilidade do ex governador Luiz Fernando Pez -o. Nessa sess -o, o conselheiro-relator Jos - Gomes Graciosa trouxe  - baila quais foram as principais dificuldades que fizeram o Estado afundar numa das maiores crises da hist -ria.

³⁵⁹ ASSUMP -O, Matheus Carneiro. *Incentivos fiscais em tempos de crise: Impactos econ -micos e reflexos financeiros*. Revista da PGFN, v.1, p. 108, 2011. Dispon -vel em < <http://www.sinprofaz.org.br/artigos/incentivos-fiscais-em-tempos-de-cri-se-impactos-economicos-e-reflexos-financeiros/> >. Acesso em: 09 fev. 2019.

³⁶⁰ CORREIA NETO, op. cit. nota 2016, p. 178-179.

O conselheiro destacou o altíssimo grau de endividamento em que o Governo se encontrava e, asseverou que uma das principais causas foi a forma como foi construída a política dos benefícios fiscais ao longo dos anos que fizeram com que houvesse uma superestimação orçamentária e um grande déficit na arrecadação do Estado.³⁶¹

Previamente, é importante ressaltar que para cumprir o dever de prestar contas, cabe ao chefe do poder executivo demonstrar os resultados financeiros decorrentes de sua atuação governamental. Nesse sentido, o Tribunal de Contas tem o dever de promover pareceres técnicos não vinculantes como forma de auxiliar o poder legislativo no julgamento definitivo posterior das contas, de acordo com o que dispõe o art. 71³⁶² da CRFB/88.³⁶³

De acordo com um relatório inicial descrito no compilado de pareceres prévios dos conselheiros relativos às contas do ano de 2015, a economia do ERJ decresceu vertiginosamente neste ano. O parecer trouxe diversos gráficos que demonstraram empiricamente a queda de “6,5% na indústria geral, 3,2% no comércio varejista e 3,1% no setor de serviços” e que “foram fechados 179 mil postos de trabalho no ERJ, dos quais 47.204 referem-se a postos na indústria de transformação, 43.183 na construção civil e 30.460 nos serviços”.

Em razão disso, a indústria do Estado encontrou-se no seu pior resultado, haja vista que houve “quedas na fabricação de veículos automotores (- 32,8%), fabricação de borracha (pneus) (- 12,6%); metalurgia (- 12,5%) e refino de petróleo (-11,9%)”.³⁶⁴ Neste sentido, segue abaixo um trecho desse documento:

Conforme já apontado na análise feita, o que se percebe é que o ano de 2015 foi diretamente afetado pela crise interna brasileira que engloba questões políticas, econômicas e financeiras. O excesso de gastos públicos aliado à queda na atividade econômica provocou um déficit que culminou com o rebaixamento do grau de investimento das agências internacionais de rating. Somado a isto, testemunhamos a diminuição do ritmo de crescimento de algumas importantes economias internacionais e a redução do preço da principal commodity do Estado do Rio de Janeiro, o Petróleo, indicam que uma solução para resolver o déficit fiscal não será fácil. No início de março de 2016 um alento veio com o anúncio de que a China vai investir no crescimento da construção civil, o que fez a cotação do Aço crescer significativamente. (...) Com efeito, o ano de 2015 foi marcado por recuos nos principais indicadores econômicos, voltando a patamares historicamente superados.

³⁶¹ BRASIL. *Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*. TCE aprova contas de governo de 2015 – Notícias. Disponível em < https://www.tce.rj.gov.br/todas-noticias/-/asset_publisher/SPJsT15LTiyv/content/tce-aprova-contas-de-governo-de-2015 >. Acesso em: 09 fev. 2019.

³⁶² BRASIL. op. cit. nota 2, Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

³⁶³ BRASIL. op. cit. nota 361. *Prestação de Contas do Governo do Estado do Rio de Janeiro Exercício 2015*, p. 04.

³⁶⁴ *Ibid.*, p. 06-07.

Diante disto, para 2016, recomenda-se, prioritariamente, para reversão da crise instalada no ERJ, uma revisão de gastos públicos no sentido de adequar despesas às receitas, caminhando no sentido de buscar reverter o quadro de déficit fiscal.³⁶⁵

Com base nisso, nesse parecer prévio o relator José Gomes Graciosa dedicou-se a utilizar algumas páginas para tratar apenas dos benefícios fiscais concedidos no âmbito do Estado do Rio de Janeiro durante o período destacado. De acordo com o conselheiro, para que haja um real controle dos benefícios fiscais, é necessário que eles passem por alguns órgãos (Secretaria de Estado de Fazenda e Superintendência de Tributação) responsáveis por analisar a correta observância dos trâmites legais na concessão dos benefícios.

Nesse sentido, verificou-se que, a grande maioria dos decretos que foram editados pelo governador Luiz Fernando Pezão não foi submetida à análise desses órgãos. Ademais, outra conclusão engendrada por José Gomes foi a de que, os benefícios eram concedidos a contribuintes específicos e não de forma geral, como deveria ser, sem que houvesse processos em tramitação no SEFAZ, situação que atrapalhou em muito a possibilidade de controle sobre os benefícios.³⁶⁶

Além disso, o conselheiro do TCE demonstrou que existem várias fragilidades para o controle dos benefícios fiscais concedidos no âmbito do ERJ. Isso se deu pelo fato de que o sistema DUB-ICMS ser um sistema usado para o controle dos benefícios, mas esse não é um sistema atualizado, razão pela qual muitas das informações relativas a essas renúncias de receitas se pautam em informações impróprias.³⁶⁷ Com base nisso, José Gomes Graciosa³⁶⁸ entendeu que:

Neste sentido, em face das fragilidades dos controles dos benefícios fiscais concedidos evidenciadas em Auditorias desta Corte, que não permitem, sequer, segurança quanto ao volume de renúncia efetiva, fato que não altera a relevância dos valores que deixam de ser arrecadados, entendo adequado que sejam realizados estudos com vistas a avaliar a pertinência da continuidade de todos os benefícios e incentivos fiscais concedidos a qualquer título, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, revisando, caso entenda adequado, a manutenção das referidas renúncias, encaminhando o resultado, em seguida, a esta Corte.

³⁶⁵ BRASIL. op. cit. nota 361, p. 10-11.

³⁶⁶ BRASIL. op. cit. nota 361, p. 48-49.

³⁶⁷ Ibid., p. 48-54.

³⁶⁸ Ibid., p. 53.

4.1.4.1 Análise do benefício fiscal concedido pelo Decreto nº 41.483/2008³⁶⁹

O Decreto nº 41.483 de 18 de setembro de 2008³⁷⁰ foi editado durante o governo de Sérgio Cabral e “Dispõe sobre a concessão de tratamento tributário diferenciado para os contribuintes que menciona e dá outras providências”. Nesse sentido, tal decreto será objeto de breve análise por este trabalho, haja vista se enquadrar em um exemplo de benefício fiscal concedido no âmbito do Estado do Rio de Janeiro no sentido de ser mais um precursor da crise financeira.

Esse Decreto Estadual concedeu benefícios as empresas do Grupo P&G - Brasil e à Belfam Indústria Cosmética S.A sob algumas justificativas genéricas, como o fato desse grupo edificar no ERJ um “novo Centro Atacadista para o escoamento de produtos industrializados e importados”; “ampliar a utilização de infraestrutura de portos e aeroportos do Estado” e que gerará “investimentos da ordem de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais), com a geração de mais de 300 (trezentos) novos empregos diretos e indiretos.

Ocorre que, essa empresa internacional se dedica a “produtos para tratamento e cuidados dos cabelos”, conforme destaca o próprio decreto, isso é, um ramo industrial que de forma alguma deve significar um bem essencial que deva ser objeto de um incentivo tão específico para o Estado. O art. 1º do Decreto nº 41.483³⁷¹ traz o diferimento do ICMS em diversos componentes como para a importação, aquisição interna e diferencial de alíquota devido nas operações interestaduais de “máquinas, equipamentos, peças, partes, acessórios e componentes destinados a compor o ativo fixo da empresa”; importação e aquisição interna de “matérias-primas, materiais de embalagem e demais insumos destinados à industrialização em unidades próprias ou, no caso de industrialização por encomenda, em unidades de terceiros”; “saídas internas entre os estabelecimentos das empresas”; “importação de produtos acabados” e para a “aquisição interna de serviços de industrialização por encomenda”.

Os demais artigos especificam ainda mais a concessão de um benefício fiscais sem um fundamento plausível à luz da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade fiscal. Ademais, de acordo com o art. 7º do Decreto nº 41.483/2008³⁷² o benefício concedido a esse

³⁶⁹ BRASIL. *Decreto nº 41.483, de 18 de setembro de 2008*. Disponível em <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3A588059&_afzLoop=4951897743599942&_afzWindowMode=0&_afzWindowId=11quv2a2&_adf.ctrl-state=gpnzbbisbb_55>. Acesso em: 09 fev. 2019.

³⁷⁰ Ibid.

³⁷¹ Ibid.

³⁷² Ibid.

grupo valerá por longos e não fundamentados 14 (quatorze) anos, ou seja, tempo suficiente para que essa renúncia de receita auxilie na existência de uma crise financeira no Estado fluminense.

4.1.4.2 Análise do benefício fiscal concedido pela Lei nº 6077/2011³⁷³

A presente Lei nº 6077, de 18 de novembro de 2011³⁷⁴, se prestou a aprovar “o enquadramento da sociedade que menciona no programa de atração de investimentos estruturantes – RIOINVEST”. Essa lei, muito menor do que o decreto mencionado no tópico anterior, enquadrou a Nissan do Brasil Automóveis Ltda., empresa que não se propõe a fabricar bens essenciais. Neste sentido, dispõe o art. 1º da Lei nº 6077/2011³⁷⁵:

Art. 1º Fica aprovado o enquadramento da Nissan do Brasil Automóveis Ltda. no Programa de Atração de Investimentos Estruturantes – RIOINVEST, instituído pelo Decreto nº 23.012, de 25 de março de 1997, e suas posteriores alterações, para, uma vez cumpridos todos os requisitos legais, utilizar os recursos do Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social – FUNDES para projetos a serem situados no Estado do Rio de Janeiro, constituídos de: 1 – implantação da fábrica Nissan (R\$3.869.644.000,00), considerando suas fases de implantação, pré-operação e operação, 2 – projeto de expansão da fábrica (R\$1.024.374.000,00), 3 – Projeto Sistema Motor e Transmissão (R\$513.144.000,00), 4 – Projeto Centro de Testes de Emissões (R\$30.827.000,00) 5 – Programa de Realocação da Sede (R\$87.974.000,00), 6 – Projeto Veículo Elétrico (VE) – conjunto de projetos para demonstração da tecnologia de veículos elétricos (R\$382.943.000,00).

Não há muito o que se destacar na indigitada lei, haja vista ser uma norma composta de poucos artigos. Todavia, é imperioso apontar a falta de critérios objetivos dos benefícios fiscais específicos concedidos à Nissan do Brasil Automóveis Ltda. Vale destacar, ainda, que a desproporcional renúncia de receita ocorreu na época em que o cargo ocupado pelo Chefe do Poder Executivo era de Sérgio Cabral, preso pela Operação Lava Jato em novembro de 2016, possuindo, até o momento, condenações que somam mais de 195 anos de prisão³⁷⁶.

Ademais, insta salientar que, de acordo com o inciso V do art. 2º da Lei³⁷⁷ da lei retrotranscrita, a concessão do benefício fiscal à sociedade Nissan do Brasil Automóveis Ltda

³⁷³ BRASIL. *Lei nº 6077, de 18 de novembro de 2011*. Disponível em: < <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/e9589b9aabd9cac8032564fe0065abb4/c62a65c4b010650d8325794f005b5ac9?OpenDocument> >. Acesso em: 15 mar. 2019.

³⁷⁴ Ibid.

³⁷⁵ Ibid.

³⁷⁶ G1 GLOBO.COM. op. cit. nota 321. *'Apego a poder, dinheiro é um vício', diz Sérgio Cabral em depoimento na Justiça Federal do RJ*. Disponível em: < <https://g1.globo.com/rj/rio-de-janeiro/noticia/2019/02/26/sergio-cabral-presta-depoimento-na-justica-federal-no-rj.ghtml> >. Acesso em: 15 mar. 2019.

³⁷⁷ BRASIL. op. cit. nota 373, Art. 2º O contrato de financiamento a ser firmado entre o Estado do Rio de Janeiro e a Nissan do Brasil Automóveis Ltda. será regido pela legislação vigente à época de sua assinatura, com as seguintes condições de financiamento: V - prazo de utilização de cada subcrédito: 50 anos.

perpetuará pelo período de cinquenta longos anos. Isso, por si só, demonstra a falta de critérios razoáveis e proporcionais, bem como a não observância de critérios pautados sob a ordem constitucional brasileira. Um benefício fiscal que perdure por cinquenta anos quer significar que, durante meio século, o Estado deixa de arrecadar um valor considerável de tributos, ou seja, haveria um rombo intergeracional no orçamento do Rio de Janeiro. As consequências disso, e de tantos outros incentivos, já puderam ser sentidas nos cofres públicos fluminenses.

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou deixar claro, à luz do estudo das atuações administrativas dos últimos anos, que o Estado cumpriu, conforme desvela um artigo disponível no *site* Esquerda Online, (*Rio de Janeiro: decadência econômica, crise política e colapso dos serviços públicos*) “a sóbria observação de Marx que, ao estudar as causas e ciclos das crises capitalistas, indicou que o auge das atividades econômicas eram o prenúncio de grandes crises e depressão”.

Os resultados negativos plasmados em problemas políticos, econômicos, estruturais, sócias e financeiros permitiu a conclusão de que a forma de concessões de benefícios fiscais sem a observância mínima de critérios objetivos pairados na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade fez com que tais fatores pudessem ser considerados como o eixo motriz para conduzir o Rio de Janeiro ao colapso orçamentário e social.

Sob essa ótica, é correto afirmar, com embasamento em tudo que fora explanado no presente trabalho, que o objetivo do incentivo fiscal deverá pautar-se na finalidade pública, sendo excluídas as situações extraordinárias, nas quais se comprove que as normas do Estado se debruçam a interesses escusos. Dessa forma, desde que sigam os critérios e requisitos constitucionais e legais, tais renúncias de receitas devem se dirigir ao atendimento de qualquer finalidade pública, mostrando-se aptas a lográ-las, caso contrário, servirão apenas para causar rombo orçamentário, tal como ocorreu no âmbito do Estado do Rio de Janeiro.

Ante os aspectos observados, os incentivos concedidos ao longo dos anos de forma indiscriminada e desproporcional fazem parte de normas que possuem uma falha originária e devem ser consideradas inconstitucionais em razão do vício material que apresentam.

Nesse sentido, fruto das reflexões fundamentadas que se expuseram no transcorrer da análise, pode-se chegar à conclusão no sentido de que as frequentes concessões fiscais foram as principais vilãs da maior crise social e econômica da história do Estado do Rio de Janeiro.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 12. ed. rev., atual. e ampl. – Salvador: JusPodivm, 2018.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. *Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal*, p. 27. Disponível em: < <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984> >. Acesso em: 17 nov. 2018.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios#author> >. Acesso em: 10 jul. 2018.

ANFAC. *Securitizedoras*. Disponível em: < <http://www.anfac.com.br/v3/securitizedoras.jsp> >. Acesso em: 13 dez. de 2018.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROCURADORES DO ESTADO E DO DIREITOS FUNDAMENTAIS (ANAPE). *Ética pública no controle da gestão financeira e orçamentária da administração pública*. Disponível em: < <http://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2016/03/LuizGuilhermedeOliveira.pdf> >. Acesso em: 09 fev. 2019.

ASSUMPTÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: Impactos econômicos e reflexos financeiros. *Revista da PGFN*, v.1, p. 108, 2011. Disponível em < <http://www.sinprofaz.org.br/artigos/incentivos-fiscais-em-tempos-de-crise-impactos-economicos-e-reflexos-financeiros/> >. Acesso em: 09 fev. 2019.

AUDITORIA CIDADÃ. *Dívida Pública*. Disponível em: < <https://auditoriacidada.org.br/wp-content/uploads/2013/10/FAQ-Auditoria-Cidad%C3%A3.pdf> >. Acesso em: 13 dez. de 2018.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL, *Ação Popular nº 0323933-67.2013.8.19.0001*. Juiz de Direito: Claudio Augusto Annuzza Ferreira. Disponível em: < <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?GEDID=0004C577F1EA1E4C9B4081F185A34D36886AC5035A0E0822> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

_____. *Constituição Federal do Brasil*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 27 jun. 2018.

_____. *Decreto nº 41.483, de 18 de setembro de 2008*. Disponível em: < http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx;jsessionid=NrPBcV2LhDyfc1PyDpnG8S2T48vnmt22P27008Q6tJFvSKT7nYGz!357520621?datasource=UCMServer%23dDocName%3A588059&_afrLoop=371540655054936&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=null&_adf.ctrl-state=gb0jzw1ml_1>. Acesso em: 27 jun. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 3.462*. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618979> >. Acesso em: 12 jul. 2018.

_____. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm >. Acesso em: 28 jun. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *MC ADI 0002992-49.2017.1.00.0000 RJ - RIO DE JANEIRO 0002992-49.2017.1.00.0000*. Relator: Ministro Luis Roberto Barroso. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5336271>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 34.581/DF*. Relator: Ministro Cândido Motta. Disponível em < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=135030> >. Acesso em: 16 jul. 2018.

_____. *Ato das disposições constitucionais transitórias*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct >. Acesso em: 10 jul. 2018.

_____. *Câmara dos Deputados*. Princípios Orçamentários. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/principios.html> > Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. *Controladoria Geral da União*. Brasil permanece bem avaliado em índice global de transparência orçamentária. País é o sétimo no ranking entre 102 países, sendo o segundo melhor da América Latina. Disponível em: < <http://www.cgu.gov.br/noticias/2018/02/brasil-permanece-bem-avaliado-em-indice-global-de-transparencia-orcamentaria> >. Acesso em: 03 dez. 2018.

_____. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm >. Acesso em: 28 jun. 2018.

_____. *Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm >. Acesso em: 12 jul. de 2018.

_____. *Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm >. Acesso em: 12 jul. de 2018.

_____. *Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112465.htm>. Acesso em: 10 jul. 2018.

_____. *Lei nº 6077, de 18 de novembro de 2011*. Disponível em: < <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/e9589b9aabd9cac8032564fe0065abb4/c62a65c4b010650d8325794f005b5ac9?OpenDocument> >. Acesso em: 15 mar. 2019.

_____. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm >. Acesso em: 16 jul. 2018.

_____. *Lei Ordinária nº 6979, de 31 de março de 2015*. Disponível em: < <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/013731123a90d7fe83257e1a00625c88?OpenDocument> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

_____. *Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro*. Ex-governador é condenado em processo por incentivos fiscais irregulares à Michelin. Disponível em: < <https://www.mprj.mp.br/home/-/detalhe-noticia/visualizar/33307> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

_____. *Prefeitura de São Paulo*. Portal da Transparência. Disponível em: < <http://transparencia.prefeitura.sp.gov.br/Lists/Glossario/DispForm.aspx?ID=123> >. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. *Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Justiça garante antecipação de R\$ 2 bilhões da receita dos royalties que vão pagar o 13º salário de servidores. Disponível em: < <https://www.pge.rj.gov.br/imprensa/noticias/2018/04/justica-garante-antecipacao-de-r-2-bilhoes-da-receita-dos-royalties-que-vaopagar-o-13-salario-de-servidores> >. Acesso em: 13 dez. de 2018.

_____. *Tesouro Fazenda*. Regra de Ouro. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/659854/Regra+de+Ouro+Informe+30-05/41c50e2b-ccf4-486a-905e-564973ad5394> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

_____. *Tribunal de Contas da União*. Macroavaliação governamental. *Receitas públicas*. Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/comunidades/macroavaliacao-governamental/home/> > Acesso em: 13 jul. 2018.

_____. *Tribunal de Contas da União*. Macroavaliação governamental. *Receitas públicas*. Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/comunidades/macroavaliacao-governamental/areas-de-atuacao/renuncia-de-receita/> >. Acesso em: 10 jul. 2018.

_____. *Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*. TCE aprova contas de governo de 2015 – Notícias. Disponível em < https://www.tce.rj.gov.br/todas-noticias/-/asset_publisher/SPJsTl5LTiyv/content/tce-aprova-contas-de-governo-de-2015 >. Acesso em: 09 fev. 2019.

_____. *Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro*. *Ação Civil Pública nº 0334903-24.2016.8.19.0001*. Juiz de Direito: Mirela Erbisti. Disponível em: < <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?GEDID=000459EA5726D88DE0FE56A4B1862F3AAB8EC507560A2F47> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRITO, Edvaldo. *Direito Tributário: estudos e pareceres*. São Paulo: Atlas, 2016.

BUENO, Julio; FARID, Jacqueline. *Rio em Transe: No Núcleo da Crise*. Rio de Janeiro: Casa do Escritor, 2017.

CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

CANOTILHO, J.J Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang, STRECK, Lenio Luiz. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARTA CAPITAL. *Crise no Rio de Janeiro: uma tragédia para a população. A situação impõe sofrimento aos cidadãos e o estado decide enveredar pelo perigoso caminho da austeridade fiscal*. Disponível em: < <https://www.cartacapital.com.br/revista/964/crise-no-rio-de-janeiro-uma-tragedia-para-a-populacao/>>. Acesso em: 06 dez. 2018.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 32. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

CARVALHO JUNIOR, Antonio Carlos Costa d'Ávila; GREGGIANIN, Eugênio; MENDES, Graciano Rocha; PEDERIVA, João Henrique; BIJUS, Paulo Roberto Simão. *Regra de Ouro na Constituição e na LRF: considerações históricas e doutrinárias*. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/etc02-2017-regra-de-ouro-na-constituicao-e-na-lrf-consideracoes-historicas-e-doutrinarias>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. e atual. Rio Janeiro: Forense, 2015.

CONJUR. *Justiça do RJ revoga benefícios fiscais retroativos concedidos a joalheria*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2016-dez-10/justica-rj-revoga-beneficio-fiscal-concedido-joalheria> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Avesso do Tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

_____. *Controle formal de benefícios fiscais prevalece no Supremo*. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2015-mar-14/observatorio-constitucional-supremo-prevalece-controle-formal-beneficios-fiscais#_ftn1 > Acesso em: 01 dez. 2018.

COSTA, Carlos Eduardo de Mira; COSTA JUNIOR, Antonio Gil da. *A lei de responsabilidade fiscal como instrumento gerencial para a administração pública*. Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14483>. Acesso em: 09 mai. de 2019.

CRUZ, Flávio da; VACCARI JUNIOR, Adauto; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélio; TREMEL, Rosângela. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DICIONÁRIO INFORMAL. *Conceito de securitização*. Disponível em: < <https://www.dicionarioinformal.com.br/securitiza%C3%A7%C3%A3o/> >. Acesso em: 13 dez. 2018.

ECONOMIA UOL. *Em crise, RJ viu número de desempregados subir 157% em 3 anos*. Disponível em: < <https://economia.uol.com.br/empregos-e-carreiras/noticias/redacao/2018/02/23/desemprego-pnad-continua-trimestre-janeiro-ibge.htm> >. Acesso em: 06 dez. 2018.

EM. *Incentivo fiscal acirra debate sobre soluções no Rio. Segundo o deputado estadual Marcelo Freixo (PSOL), que presidirá uma CPI para analisar os incentivos fiscais, as isenções atingem um número muito alto*. Publicado em 24/04/2017. Disponível em: < https://www.em.com.br/app/noticia/politica/2017/04/24/interna_politica,864417/incentivo-fiscal-acirra-debate-sobre-solucoes-no-rio.shtml >. Acesso em: 14 dez. 2018.

ESPAÇO DEMOCRÁTICO. *Roberto Macedo: ‘No orçamento público, o que é a “regra de ouro”’*. Disponível em: < <http://espacodemocratico.org.br/artigos/roberto-macedo-no-orcamento-publico-o-que-e-a-regra-de-ouro/> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

ESQUERDA ONLINE. *Rio de Janeiro: decadência econômica, crise política e colapso dos serviços públicos (Parte I)*. Disponível em: < <https://esquerdaonline.com.br/2017/06/23/rio-de-janeiro-decadencia-economica-crise-politica-e-colapso-dos-servicos/> >. Acesso em: 15 mar. 2019.

ESTADÃO. *Crise financeira deixou marcas no Estado do Rio: Após a Olimpíada de 2016, especialmente, Rio ganhou noticiário pelos seus problemas*. Disponível em: < <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,crise-financeira-deixou-marcas-no-estado-do-rio,70002187692> >. Acesso em: 06 dez. 2018.

EXTRA. *Apesar da crise, Estado dá benefícios fiscais de R\$ 19 bi a empresas*. Disponível em: < <https://extra.globo.com/noticias/rio/apesar-da-crise-estado-da-beneficios-fiscais-de-19-bi-empresas-18777887.html> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

FGV DIRETORIA DA ANÁLISE POLÍTICA PÚBLICA. *Por que um orçamento público transparente e efetivo seria benéfico ao país?* Disponível em: < http://dapp.fgv.br/wp-content/uploads/2015/12/1_Proposta-para-um-or%C3%A7amento.pdf >. Acesso em: 03 dez. 2018.

FIGUEIREDO, Vanuza da Silva; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. *Transparência e Controle social na Administração Pública*. Disponível em: < <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Iaz6fy9woXcJ:https://periodicos.fclar.unesp.br/temasadm/article/download/6327/4715+&cd=3&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br> >. Acesso em: 03 dez. 2018.

FUCK, Luciano Felício. *Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Saraiva, 2017.

G1 GLOBO.COM. *A trajetória de Luiz Fernando Pezão, governador do RJ preso. De Pirai ao Palácio Guanabara, político há 36 anos ganhou projeção na cidade natal e foi vice de Cabral antes de assumir o mais alto cargo do executivo do RJ e agora ser alvo da Lava Jato*.

Disponível em: < <https://g1.globo.com/rj/rio-de-janeiro/noticia/2018/11/29/a-trajetoria-de-luiz-fernando-pezo-governador-do-rj-presos-na-lava-jato.ghtml> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

_____. *'Apego a poder, dinheiro é um vício', diz Sérgio Cabral em depoimento na Justiça Federal do RJ*. Disponível em: < <https://g1.globo.com/rj/rio-de-janeiro/noticia/2019/02/26/sergio-cabral-presta-depoimento-na-justica-federal-no-rj.ghtml> >. Acesso em: 15 mar. 2019.

GAZETA DO POVO. *Por que a crise no Rio de Janeiro é mais profunda que a do Brasil?* Atualizado em 22/08/2018. Disponível em: < <https://www.gazetadopovo.com.br/blogs/ricardo-amorim/2018/08/22/por-que-a-crise-no-rio-de-janeiro-e-mais-profunda-que-a-do-brasil/> >. Acesso em: 06 dez. 2018.

GUEDES, Luiza Helena da Silva. *Renúncia de Receita Pública*. Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,renuncia-de-receita-publica,56607.html> >. Acesso em: 10 jul. 2018.

HARADA ADVOGADOS. *Entendendo a regra de ouro das finanças públicas*. Disponível em: < <http://www.haradaadvogados.com.br/2710-2/> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 28. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2019.

HENRIQUES, Elsio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário*. O gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

JORNAL GGN. *Isenções bilionárias são fator-chave na crise do Rio de Janeiro*. Disponível em: < <https://jornalggn.com.br/noticia/isencoes-bilionarias-sao-fator-chave-na-crise-do-rio-de-janeiro> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

JS CONTADORES. *RJ terá que rever benefícios fiscais concedidos a empresas, diz TCE*. Disponível em: < <http://www.jscontadores.com.br/2016/03/11/rj-tera-que-rever-beneficios-fiscais-concedidos-a-empresas-diz-tce/> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 11. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

LUQUE, Carlos Antonio; SILVA, Vera Martins da. *A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal: Combatendo Falhas de Governo à Brasileira*. Revista de Economia Política, vol. 24, nº 3 (95), julho-setembro/2004, p. 405. Disponível em: < <http://www.rep.org.br/pdf/95-6.pdf> >. Acesso em: 17 nov. 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MALCHER, Carolina Sequeira Zurita Gama. *Renúncia de Receita Tributária: o caso do Estado do Pará*. Orientador: Professor Dr. Calilo Jorge Kzam Neto. Belém, 2012.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MAZUI, Guilherme; MARTELLO, Alexandre. G1, *União dá aval a empréstimo de R\$ 2,9 bilhões para o Rio de Janeiro*. Publicado em: 15/12/2017. Disponível em: < <https://g1.globo.com/rj/rio-de-janeiro/noticia/uniao-da-aval-a-emprestimo-de-r-29-bi-para-o-rio-de-janeiro-informa-pezaao.ghtml> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel; BURLE, Carla Rosado; GHIDETI, Luís Gustavo Casillo. *Direito administrativo brasileiro*. 43. ed. atual. até a Emenda Constitucional 99, de 14.12.2017. São Paulo: Malheiros, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MESSA, Ana Flávia. *Direito Tributário e Financeiro*. 7. ed. São Paulo: Rideel, 2016.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 3ª ed. São Paulo: Revista de Tribunais, 2008.

_____. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: RT, 2006.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito constitucional descomplicado*. 16. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

_____. *Direito tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. 2018.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito administrativo*. 31. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

REVISTA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS. *Dos incentivos fiscais no Brasil*. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/ Centro de Extensão Universitária, 2007.

REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS, ano 20, vol. 102, jan-fev, 2012.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RODAS, Sérgio. *Privatização da CEDAE: Para partidos, aval da União a empréstimo do Rio de Janeiro viola Constituição*. Publicado em: 12/11/2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-set-12/partidos-aval-uniao-emprestimo-rj-viola-constituicao> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Limites formais à concessão de incentivos fiscais*. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Receitas Públicas: conceito e classificação*, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; Nascimento, Carlos Valder do. *Tratado de Direito Financeiro*. V.2. São Paulo: Saraiva, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 9. ed. *Atualizada até a Emenda Constitucional 83, de 5.8.2014*. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. 41. ed. rev. e atual. Até a Emenda Constitucional n. 99, de 14.12.2017. São Paulo: Malheiros, 2018.

SINFRERJ. *Pezão quer securitização dos royalties*. Disponível em: < <http://www.sinfrerj.com.br/comunicacao/destaques-imprensa/peza-quer-securitizacao-dos-royalties> >. Acesso em: 13 dez. 2018.

SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. *Notas sobre a exclusão do crédito tributário*. Disponível em: < <https://blog.ebeji.com.br/notas-sobre-a-exclusao-do-credito-tributario/> >.

SRZD. *Juíza dá prazo de 15 dias na Ação Civil Pública que pede o fim dos incentivos. Estado e empresas têm muitas obrigações ainda para tentar a manutenção*. Disponível em: < <http://www.srzd.com/brasil/juiza-da-prazo-de-15-dias-na-acao-civil-publica-que-pede-o-fim-dos-incentivos-estado-e-empresas-tem-muitas-obrigacoes-ainda-para-tentar-a-manutencao/> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

_____. *Os riscos dos incentivos fiscais no Estado do Rio de Janeiro*. Disponível em: < <http://www.srzd.com/brasil/os-riscos-dos-incentivos-fiscais-do-estado-do-rio-de-janeiro/> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

_____. *Resolução do Senado Federal nº 48 de 21/12/2007*. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/659854/Regra+de+Ouro+Informe+30-05/41c50e2b-ccf4-486a-905e-564973ad5394> >. Acesso em: 15 dez. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. *Anulação de incentivos – efeitos no tempo*. RDDT 121/127, out/05 apud PAULSEN, Leandro. *Direito tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, volume V: o orçamento na Constituição. 2. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito financeiro e tributário*. VIII, Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. *TCE aprova contas de governo de 2015 – Notícias*. Disponível em < https://www.tce.rj.gov.br/todas-noticias/-/asset_publisher/SPJsTl5LTiyv/content/tce-aprova-contas-de-governo-de-2015 >. Acesso em: 09 fev. 2019.

TV BRASIL. *Sérgio Cabral recebe mais uma condenação na operação Lava Jato*. Disponível em: < <http://tvbrasil.ebc.com.br/reporter-brasil/2018/12/sergio-cabral-recebe-mais-uma-condenacao-na-operacao-lava-jato> >. Acesso em: 14 dez. 2018.

VALOR ECONÔMICO. *MP entra com ação contra securitização dos royalties do petróleo do RJ*. Disponível em: < <https://www.valor.com.br/politica/5457809/mp-entra-com-acao-contra-securitizacao-dos-royalties-do-petroleo-do-rj> >. Acesso em: 13 dez. 2018.

_____. *Sérgio Cabral, o 'malandrinho de Copacabana'*. Disponível em: < <https://www.valor.com.br/cultura/4981172/sergio-cabral-o-malandrinho-de-copacabana/04/justica-garante-antecipacao-de-r-2-bilhoes-da-receita-dos-royalties-que-vaopagar-o-13-salario-de-servidores> >. Acesso em: 13 dez. 2018.

ZUCCOLOTTO, Robson; RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; ABRANTES, Luiz Antônio. *O comportamento das finanças públicas municipais nas capitais dos estados brasileiros*. XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008. Disponível em: < <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/8081> >. Acesso em: 18 nov. 2018.

_____; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. *Transparência Orçamentária: Razões do Descompasso entre os Estados Brasileiros*, p. 395. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/osoc/v24n82/1413-585X-osoc-24-82-0390.pdf> >. Acesso em: 03 jan. 2019.