



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARIANA MOTA DE MEDEIROS BRITO

**GUERRA FISCAL E A (IN)EFETIVIDADE DAS POLÍTICAS
PÚBLICAS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS**

Salvador
2018

MARIANA MOTA DE MEDEIROS BRITO

**GUERRA FISCAL E A (IN)EFETIVIDADE DAS POLÍTICAS
PÚBLICAS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. MSc. Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi

Salvador
2018

TERMO DE APROVAÇÃO

MARIANA MOTA DE MEDEIROS BRITO

GUERRA FISCAL E A (IN)EFETIVIDADE DAS POLÍTICAS PÚBLICAS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2018

Aos
meus avós Adélia e Elias e minha mãe,
por todo amor, carinho e apoio que me
deram durante toda minha vida. A
presença de vocês foi essencial na
construção de quem sou e me fez
alcançar grandes alegrias e vitórias.
Amo vocês.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me conceder forças e tantas bênçãos. Sua presença, em todos os momentos de minha vida, me faz buscar ser melhor e ser grata por tudo;

aos meus avós, Elias e Adélia, a razão de tudo. Palavras não descreveriam um amor de outras vidas. Em especial, dedico essa conquista ao maior amor que eu tenho nessa vida: minha avó, que nunca poupou esforços em minha criação e educação.

a minha mãe, minha alma, por ter sido, sempre, tão forte e guerreira. Que sorte a minha ter te escolhido como mãe! Você faz mais do que imagina e eu farei tudo por você e pela sua felicidade;

aos meus irmãos Pedro e Thiago, por terem sido o motivo da minha luta. Continuarei buscando, todos os dias, o melhor por vocês. E a André, Daniel e Felipe, meus irmãos de alma, que me dão amor e estão sempre comigo;

às minhas tias, Ana Júlia e Fátima, verdadeiras mães para mim, e ao meu tio Edson, que fez e faz papel de pai em minha vida. Vocês completam o meu significado de amor. Não sei expressar a minha gratidão por todas lições e carinho;

ao meu grande amor Filipe, por ter sido meu maior ponto de força e calma. Não conseguiria sem você e sem seu apoio. Obrigada por sempre acreditar em mim e por todo auxílio que me deu desde a escolha desse tema até os momentos finais deste trabalho;

a professora Patrícia Gaudenzi, por ter me ensinado tanto em sala de aula e ter sido minha maior inspiração no âmbito acadêmico. Obrigada pela orientação e por todo suporte que me deu nesse período. Tens meu carinho, respeito e eterna gratidão;

aos meus queridos professores, em especial a professora Daniela Borges, por todos ensinamentos e pela relação de carinho construída. Engrandeci a cada contato nosso;

às amigas que fiz na faculdade, Aline, Lorena, Luiza e todas as 'enroladas' que me acolheram quando cheguei já no terceiro semestre. Obrigada por todo companheirismo e amizade, vocês fizeram com que esse longo caminho fosse mais leve e feliz. Tenho certeza que seguiremos juntas;

aos meus amigos, presentes da vida, José Carlos, Amanda, Larissa e lasmin que me acompanharam durante todo esse tempo, mesmo com minhas angústias e distância. Obrigada por nunca me abandonarem;

ao meu amigo Andrei, pela paciência, disponibilidade e suporte que me deu na reta final da organização deste trabalho;

aos funcionários da Faculdade Baiana de Direito, Hugo, Lamarck, Carlinha, Edilene, Pamela, Joelma, Aginaldo, Léo, Francisco, Everton, Aécio, Amanda, Carla, Alexsandra, Maria, Zé, Jeová, Viviane, e muitos outros, por todo amparo, carinho e amizade que desenvolvemos nesse ciclo. Guardarei vocês em meu coração.

“O que me preocupa não é o grito dos
maus. É o silêncio dos bons.”

Martin Luther King

RESUMO

Os Estados Federados vivenciam um cenário de Guerra Fiscal onde são concedidos inúmeros benefícios fiscais sob a justificativa de alcançar um maior índice de desenvolvimento regional. O fenômeno da Guerra Fiscal provoca diversos impactos nefastos, visto que a concessão de benefício fiscal unilateral cria condições diferenciadas de competição com outras pessoas jurídicas que desempenham igual tarefa, ocorre que a desigualdade é fruto desta concessão unilateral e não de uma condição empresarial favorável e eficiente. Após explanar essa e muitas outras repercussões envolvendo a Guerra Fiscal e o Federalismo brasileiro, mostrou-se que a política pública de concessão de benefícios fiscais tem sido uma prática reiterada pelos Estados da Federação. As concessões desenfreadas, muitas vezes, levam em consideração anseios políticos e pessoais. Em decorrência dessa deturpação da real finalidade dos benefícios fiscais, é que se ignora os eventuais efeitos negativos oriundos das desarrazoadas concessões. Nestes casos, não há a realização de efetivo controle sobre as renúncias de receitas realizadas em prol dos particulares, não se realiza a análise adequada *ex ante* e *ex post* do processo de deferimento dos privilégios fiscais até a devida instalação dos beneficiários no território concedente. A partir de um estudo acerca da atual crise financeira que assola o Estado do Rio de Janeiro, pôde-se concluir, através de dados fornecidos em relatórios oficiais do Tribunal de Contas do referido Estado, que o *quantum* de receita que se abriu mão com tais políticas de benefícios fiscais poder-se-ia suprir gastos com saúde ou educação. Desta forma, resta evidente, que os moldes atuais de concessão de benefícios fiscais, são inefetivos, posto que, a ausência de controle pode, inclusive, ocasionar ou colaborar para eclosão de crises financeiras estatais.

Palavras-chave: guerra fiscal; federalismo; benefício fiscal; Rio de Janeiro.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
ALERJ	Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro
CF/88	Constituição Federal da República
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DUB-ICMS	Documento de Utilização de Benefícios Fiscais do ICMS
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PIS	Programa de Integração Social
SEFAZ	Secretaria de Estado da Fazenda
SISGIFT	Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência
STF	Supremo Tribunal Federal
TCE-RJ	Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro
ZFM	Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 O ESTADO E FEDERALISMO FISCAL	16
2.1 CONCEITO E ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO ESTADO	16
2.2 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO	20
2.2.1 Necessidades Públicas	23
2.2.2 Formas de Atividade da Administração	25
2.2.2.1 Serviços Públicos.....	25
2.2.2.2 Poder de Polícia	27
2.2.2.3 Intervenção no Domínio Econômico	29
2.2.2.4 Custos com a máquina estatal (atividades instrumentais).....	30
2.3 FEDERALISMO E PACTO FEDERATIVO.....	32
2.3.1 Autonomia dos Entes Federados	39
3 FEDERALISMO BRASILEIRO E GUERRA FISCAL	42
3.1 CONCORRÊNCIA DESLEAL E A DESIGUALDADE REGIONAL DO PAÍS COMO POTENCIALIZADOR DO DESEQUILÍBRIO FISCAL	50
3.2 MODELO FEDERATIVO COMPETITIVO.....	55
3.3 LEI COMPLEMENTAR 160/2017: FIM DA GUERRA FISCAL?	57
4 RECEITAS PÚBLICAS	63
4.1. DISTINÇÃO ENTRE INGRESSO, ENTRADA E RECEITA	63
4.2. CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS PÚBLICAS	66
4.3. RENÚNCIA DE RECEITA E OS BENEFÍCIOS FISCAIS.....	70
4.3.1 Benefícios Fiscais X Incentivos Fiscais	71
4.3.2. Análise das Espécies de Renúncia de Receita	74
4.3.3 Requisitos para a concessão dos benefícios fiscais: artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal	77
5 A (IN)EFETIVIDADE DAS POLÍTICAS PÚBLICAS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS	82
5.1 O EFEITO DA CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS NO ORÇAMENTO DO ENTE FEDERADO.....	83
5.2 NECESSIDADE DE MECANISMOS SUPLETIVOS AO ARTIGO 14 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	83
5.3 A SOCIEDADE E (IN)EXISTÊNCIA DO RETORNO ESPERADO COM A CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS.....	88

5.4. ESTUDO DE CASO: OS BENEFÍCIOS FISCAIS E SEUS REFLEXOS NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO.....	89
5.4.1 Quadro demonstrativo dos impactos causados no Estado do Rio de Janeiro nos últimos 10 anos.....	91
5.4.2 Lei Estadual nº 7657 de 02 de agosto 2017 do Rio de Janeiro e a desejável implementação por outros Estados.....	94
6 CONCLUSÃO.....	97
REFERÊNCIAS.....	101

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto o estudo das políticas públicas de concessão de benefícios fiscais, onde é analisado se estas são, de fato, efetivas. Além disso, examina-se a relação desta figura com o federalismo fiscal e o fenômeno conhecido como “guerra fiscal”.

A abordagem metodológica utilizada neste trabalho compreendeu um estudo predominantemente bibliográfico, através da análise das mais variadas doutrinas, antigas e modernas, além da realização de um estudo de caso acerca da atual crise financeira que assola o Estado do Rio de Janeiro. No entanto, onde foi julgado pertinente, não deixou de ser feito um exame das jurisprudências pátrias e dos processos judiciais que envolvem o tema.

Para compreender o cerne deste trabalho é preciso conhecer a figura do Estado, desde a antiguidade com a figura da polis, perpassando pela noção de civitas e feudos até o surgimento da monarquia. Nessa linha do tempo, alcançou-se o período do Estado Contemporâneo, onde finalmente se via uma prevalência dos interesses coletivos em relação aos individuais.

Em decorrência da evolução do Estado enquanto organismo político e o conseqüente aumento de suas atribuições, surge a atividade financeira do Estado, onde este ente precisou criar meios para satisfazer todas as necessidades existentes. Para tanto, há um processo a ser seguido, há a arrecadação das receitas que são destinadas aos cofres públicos, ocorre sua gestão e fiscalização, para então fazer com que tais receitas supram as despesas públicas. Todos esses atos envolvem uma decisão política.

Vê-se, portanto, que toda a ideia acima desenvolvida envolve a noção de necessidade pública que não se confunde com necessidade coletiva. Além das necessidades públicas o Estado precisa atender aquelas outras que ele tem para com ele mesmo, ou seja, para se manter e regular. Por isso, fala-se em serviços públicos, intervenção no domínio econômico, poder de polícia e atividades instrumentais.

Desta breve explanação, nota-se que o Estado possui vários custos, em razão disto, há algumas formas de custeio de toda sua atividade. Esse também é um aspecto que sofreu evoluções, pois antes a arrecadação de dinheiro se dava

através de extorsões, guerras, entre outros meios. Atualmente, a arrecadação de tributos é tida como a principal forma de custeio de suas atividades, ao lado desta, há as receitas originárias, que decorrem da exploração do patrimônio público.

Superados tais aspectos, apresenta-se a figura da Federação e do Federalismo, abordando a forma de organização da federação brasileira trazida pela Constituição Federal de 1988. À maneira como o Estado Federal (marcado por traços de autonomia, soberania e competência) se forma e organiza, dá-se o nome de Pacto Federativo. Por fim, dentro deste contexto, não poderia deixar de falar no Federalismo Fiscal, figura responsável por distribuir a responsabilidade dos entes sobre as receitas, despesas e transferências.

O último aspecto trazido acerca da Federação é aptidão de conferir autonomia aos entes federados, que ocorre através de competências. Vale salientar, que a autonomia somente se concretiza com a obtenção de recursos próprios. Mais ainda, diz-se que a independência financeira se dá com arrecadações próprias e transferências inter-governamentais.

Entendidos importantes aspectos do federalismo brasileiro, cabe analisar os pontos que o relacionam com o fenômeno conhecido como guerra fiscal. A guerra fiscal surge pela disputa existente entre os entes da federação na concessão de benefícios fiscais, tal política é realizada com o pretexto de alcançar um maior índice de desenvolvimento regional.

É possível visualizar os inúmeros efeitos negativos trazidos pela guerra fiscal, como a criação de obstáculo ao princípio da livre concorrência. Outrossim, demonstra a desarmonia existente entre a forma federativa que preceitua a Constituição Federal Brasileira de 1988 e a caótica realidade do Brasil.

Reconhece-se que, no plano teórico, a federação seria a estrutura mais adequada para concretizar os ideais democráticos. No entanto, existem inúmeros problemas, que podem ser resolvidos de duas maneiras: pode permanecer com a ideia de descentralização, com um aumento de autonomias e competências dos entes federados ou será concedido maiores poderes à União e com isso, um número maior de obrigações.

Em virtude das opções acima apresentadas, o presente trabalho propõe uma ideia de menor descentralização para solucionar problemas existentes na federação, a exemplo do alto custo com a administração nacional e os equívocos das técnicas de transferências intergovernamentais. Para tanto, alcançar-se-ia o

desenvolvimento econômico, simplificando o sistema tributário e diminuindo os gastos com a administração dos entes.

Ademais, é sugerida a implementação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) como uma possível solução para a Guerra Fiscal e como uma representação da ideia de menor descentralização. Assim, retirar-se-iam as competências tributárias dos estados e municípios para instituir, respectivamente, o ICMS e o ISS, os grandes vilões no cenário da guerra fiscal. Além disto, é proposto que uma parcela das receitas das contribuições cobradas pela União caberia aos Estados e Municípios, para evitar uma 'válvula de escape'.

Nota-se que a guerra fiscal seria solucionada pela criação de um Imposto Sobre Valor Agregado, sem que ferisse o pacto federativo, pois se efetuariam uma alteração constitucional que instituísse o repasse obrigatório de todos os tributos da União. No entanto, salienta-se que o presente trabalho não tem como escopo o estudo de uma atual reforma tributária tampouco se busca esgotar os efeitos da aplicabilidade de um IVA. Isso porque, uma mudança no plano tributário é um meio mais complexo e demorado, e em virtude disso, apresenta-se neste trabalho alternativas mais imediatas e capazes de amenizar alguns problemas.

Há na federação brasileira fortes traços de desigualdades materiais. As disparidades existentes acarretam a Guerra Fiscal, onde os entes federados disputam pela atração de investimentos, com o intuito de amenizar esse quadro. Surge, portanto, um claro "leilão às avessas", onde são as empresas que buscam o estado em que irão se instalar, ignorando muitas vezes as questões mercadológicas e logísticas. Além disso, os entes mais desenvolvidos conseguem oferecer benefícios mais atrativos e suportar por maior período as renúncias de receita, acentuando, assim, a desigualdade regional e potencializando o desequilíbrio fiscal da federação.

Aponta-se que tal cenário traz um sacrifício arrecadatório para aqueles entes federados que buscam, desesperadamente, investimentos para seus territórios, pois abrem mão de receitas públicas, ocasionando uma queda significativa de recolhimento dos tributos a patamares abaixo do aceitável.

Outro efeito negativo trazido pela guerra fiscal diz respeito à concessão unilateral de benefícios fiscais que se choca com o ideal de federalismo cooperativo, pois os estados agem de forma isolada na prática de exoneração fiscal, criando, então, um modelo de federalismo competitivo.

Realiza-se um breve estudo da LC 160/2017 e conclui-se que as penalidades trazidas por esta não estariam aptas a acabar com a guerra fiscal, seja em razão da inadequação das sanções frente à situação fiscal em que se encontram os estados, seja porque essas penalidades não trarão ganho financeiro capaz de solucionar a crise que assola as contas públicas. Mas se reconhece que esta Lei traz maior segurança jurídica aos contribuintes nos casos de concessão unilateral de benefícios fiscais.

Suprido tais aspectos, faz-se necessário o estudo dos pontos teóricos e didáticos capazes de nortear o leitor em relação ao enquadramento do assunto por qual perpassa todas as partes deste trabalho - benefícios fiscais - na seara do Direito Financeiro. Será feita a classificação das receitas públicas, estabelecida a relação e eventuais distinções entre renúncia de receita (análise de suas espécies), benefícios e incentivos fiscais (requisitos para sua concessão), gasto público, entre outras questões.

Por fim, estimula-se diversas reflexões acerca da efetividade das políticas públicas de benefícios fiscais, pois deve ser observado a quantidade de benefícios fiscais concedidos, o valor dos investimentos realizados a longo prazo, os empregos ofertados e o custo de gerá-los. Inclusive, muitas vezes há uma sobreposição de ambições ideológicas e políticas sobre os interesses públicos, abalando não somente as contas públicas, mas também toda a sociedade.

Questiona-se também se não é mais vantajoso para o Estado aplicar diretamente os recursos na sociedade do que abrir mão de certas receitas. Até porque, sabe-se que a concessão de benefícios gera impactos no orçamento do ente federado, mesmo que a realidade do montante renunciado não seja amplamente contabilizada nos orçamentos público, tornado tão difícil seu controle e análise dos resultados trazidos.

Mesmo reconhecendo o surgimento de efeitos positivos, o ente federado que concede o benefício precisa suportar um aumento nas despesas públicas, pois há um inevitável aumento populacional e uma maior necessidade por serviços públicos, sem que, muitas vezes, possua um efetivo retorno de receitas tributárias.

Para evitar concessões impensadas e desarrazoadas, é necessária a implementação de mecanismos supletivos que confirmem maior efetividade/coercitividade aos meios já existentes no art. 14 da LRF. Propõe-se,

então, que a concessão do benefício fiscal deveria ser ponderada, onde seria analisado o quantum que deixaria de ser arrecadado e o que efetivamente teria retorno tanto de benefícios econômicos quanto sociais.

Recomenda-se também, a criação de um órgão ou sistema responsável por administrar todo o processo de concessão de benefícios fiscais, realizando uma análise e controle prévio (ex ante) e posterior (ex post) a longo prazo das repercussões desses benefícios.

No entanto, para garantir a efetividade dessas obrigações impostas como condicionantes à concessão do benefício fiscal, apresenta-se sanções específicas e eficazes, como o automático cancelamento do direito de fruição dos benefícios e a aplicação de multas às empresas beneficiárias inadimplentes.

Ao final, é realizado um estudo de caso sobre os reflexos da política pública de concessão de benefícios fiscais no Estado do Rio de Janeiro. Apontam-se várias situações que corroboram com o entendimento que a concessão desenfreada e irrefletida pode levar a um desequilíbrio nas contas públicas e até mesmo uma possível crise financeira.

2 O ESTADO E FEDERALISMO FISCAL

Difícil se torna a compreensão dos aspetos macros e específicos sem ter a visão das micros questões, por exemplo, como o Estado surgiu, quais seus elementos, como se organiza, qual o seu papel na vida do povo, ou seja, em que este ente se justifica. Após clarear esses pontos, é imprescindível realizar seu paralelo com a noção de federalismo como um todo, a exemplo da distinção existente entre Estado Federal e Unitário. Mas, cabe, principalmente, entender a conjuntura do federalismo brasileiro, trazido pela Constituição Federal de 1988, expondo o posicionamento adotado neste trabalho, bem como as críticas julgadas pertinentes acerca do tema.

2.1 CONCEITO E ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO ESTADO

Para início desta pesquisa, é fundamental conhecer a figura do Estado. O conceito de Estado é variável, não é um aspecto pacífico entre os autores e a doutrina. Conceito de Estado evolui desde a antiguidade, com a antiga e conhecida expressão *polis* grega, até a utilização do termo *Estado* pela Inglaterra no século XV, depois França e Alemanha no século XVI.¹

Buscando entender um pouco mais dessa evolução, há quatro etapas que merecem destaque. O Estado Grego firmou-se com a figura da *polis*, onde o poder era emanado do povo. Depois, no seio do Estado Romano, surge a noção de *civitas*, marcada por traços imperialistas e expansionistas, neste âmbito a democracia não era tão direta quanto no Estado Grego. Ultrapassada a fase do Estado Antigo (Grego e Romano), tem-se o Estado na Idade Média, que trouxe os feudos, nestes a concentração de poder emanava dos senhores feudais.²

Seguindo esta linha evolucionista, aparece a figura do Estado Moderno, trazendo uma democracia representativa. É neste cenário que o povo começa a interagir no governo dos monarcas. O último estágio desse histórico é representado pelo Estado Contemporâneo que, via de regra, segue moldes sociais,

¹ MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 26. ed. atual. pelo Prof. Miguel Alfredo Malufe Neto. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 20.

² PINTO, Agerson Tabosa. **Teoria Geral do Estado**. Fortaleza: Imprensa Universitária, 2002, p. 26-27.

onde se busca a proteção da coletividade, do bem-estar social, em sobreposição aos interesses individuais.³

Mais ainda, é preciso pensar além, voltar o pensamento para as sociedades primitivas. Nesses moldes sociais, inicialmente prevalecia a força, mas com a chegada dos avanços tecnológicos, o poder se igualava, surgia a divisão social do trabalho e conseqüentemente o conflito de interesses. Passou a ser notória a diferença entre governantes e governados, gerando assim, o processo de institucionalização. A Presidência da República, Congresso Nacional, por exemplo, são instituições existentes no Brasil.⁴

João Ubaldo Ribeiro afirma que há dois caminhos que foram seguidos que culminaram no surgimento do Estado:⁵

Na realidade, pode-se dizer que o Estado surge em dois passos: a) o estabelecimento da diferença entre governantes e governados; b) a institucionalização dessa diferença. Onde quer que existam essas condições, existirá um Estado, quer ele tenha presidente, rei ou chefe, leis escritas ou não, três Poderes ou não e assim por diante. E o funcionamento desse Estado, das suas instituições e das que lhe são acessórias ou paralelas, pode ser sempre compreendido à luz da História dessa sociedade, de sua estrutura social e econômica, pois o Estado é sempre lógico, ou seja, é a decorrência lógica de uma situação social concreta.

Nessa abordagem histórica, pela qual perpassa a noção de Estado, não poderia ser esquecida a renomada obra de Maquiavel, “O Príncipe”, onde há a exaltação do poder de império que os Estados exercem sobre os homens e que simboliza o período do Estado Moderno. Em contrapartida, muitos pensadores trouxeram uma acepção filosófica do Estado, a exemplo de Hegel, que definiu o Estado como a “realidade da ideia moral”.⁶

Foi no início da Idade Moderna, também com a mesma obra de Maquiavel que a noção de Estado se solidificou como uma sociedade organizada politicamente. Isso porque, antes desta concepção moderna, o vocábulo Estado, que possui origem latina, oriundo do termo “*status*” (estar firme ou permanecer), servia

³ PINTO, Agerson Tabosa. **Teoria Geral do Estado**. Fortaleza: Imprensa Universitária, 2002, p. 28-29.

⁴ RIBEIRO, João Ubaldo. **Política**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2010, p. 33 *et seq.*

⁵ *Ibidem*, p. 39-40.

⁶ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 66

apenas como mecanismo para caracterizar a condição de cada indivíduo e os seus direitos.⁷

O Estado carrega algumas características próprias que merecem ser apontadas, dentre elas há a complexidade. Fala-se, portanto, de um organismo marcado por uma pluralidade, com diversas atribuições e formas de organização. Tal característica se vê clara na divisão dos poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário).⁸

Como já apontado acima, de acordo com a visão de João Ubaldo Ribeiro, a ideia de institucionalização, se encaixa nas características carregadas pelo Estado. Segundo Agerson Tabosa, “O poder do Estado é institucionalizado, no sentido de que não se confunde com as pessoas que o exercem, e não se fundamenta nas qualidades pessoais de quem governa, mas no direito que garante sua investidura”.⁹

Pode-se dizer também que o Estado é dotado de autonomia, ou seja, é sua característica ser independente. Além disso, advém do Estado a ideia de coercibilidade, definida pelo seu poder de império, em que ordens são ditadas e suas vontades impostas ao povo que deve obediência. Por fim, tem-se a territorialidade como última característica, esta está ligada à ideia de território, sendo o lugar, o espaço físico que representa o Estado.¹⁰

Suprido alguns breves aspectos introdutórios e históricos, é cabível abordar elementos jurídicos para definir o conceito de Estado como sendo a ordem jurídica, dotada de soberania, que busca o bem comum de um povo existente em um determinado território. Deste simples conceito, pode-se realizar uma vasta análise do que vem a ser os elementos constitutivos do Estado, já do conceito do elemento soberania é possível depreender a noção de poder, vista a seguir.¹¹

Apesar da dificuldade em conceituar este organismo social, o Estado possui elementos constitutivos que são essenciais para sua existência. Há dois

⁷ OLIVEIRA, Nelci Silvério de. **Teoria Geral do Estado**. 2. ed. rev. e atual. Goiânia: AB, 2004, p. 07.

⁸ PINTO, Agerson Tabosa. **Teoria Geral do Estado**. Fortaleza: Imprensa Universitária, 2002, p. 25.

⁹ *Ibidem*, p. 25.

¹⁰ *Ibidem*, p. 25-26.

¹¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.122

elementos materiais, quais sejam, povo e o território e, existe também, a soberania, elemento este formal.¹²

Inicialmente, cumpre abordar o conceito de povo, que pode ser visto tanto de um aspecto sociológico quanto jurídico e político. Interessa para o presente trabalho, seu conceito jurídico, que se caracteriza pelo conjunto de pessoas, detentoras de direitos e obrigações, que possuem um vínculo jurídico estável com o ordenamento jurídico de um determinado território.¹³

Entretanto, tem-se como cidadania este vínculo próprio existente entre o sujeito de direitos, o sistema de leis e o próprio Estado. A cidadania confere ao indivíduo a capacidade jurídica, que compreende tanto os direitos quanto os deveres políticos perante ao Estado em que está inserido. Este vínculo pode ser criado de três maneiras: *jus sanguinis* (a cidadania se dá pelo vínculo pessoal), *jus soli* (aqui o vínculo é territorial), e por fim, de forma mista, onde a cidadania nasce tanto pelo vínculo territorial quando pelo pessoal que é criado entre o Estado e o indivíduo.¹⁴

Já o território é a delimitação de terra, a localidade onde se tem a incidência das normas jurídicas estatais. É o ambiente onde a ordem estatal tem validade e eficácia.¹⁵ Reforçando tal entendimento, Aderson de Menezes, elucida que “território é a base física, o âmbito geográfico, a zona espacial em que ocorre a validade da ordem jurídica.”¹⁶

Por fim, há de se falar do último elemento constitutivo do Estado, a soberania, que no âmbito do federalismo é característica de todo o Estado Federal. Não se pode confundir autonomia com soberania, esta é caracterizada pelo amplo poder de autodeterminação, ou seja, não há dependência de nenhum outro poder, já aquela ocorre quando, obrigatoriamente, se tem a descentralização do poder.¹⁷

Ultrapassadas essas discussões, alcançar-se-á o estudo da Atividade Financeira do Estado.

¹² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 79-80.

¹³ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 81.

¹⁴ *Ibidem*, p. 82.

¹⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Op. cit*, 2013, p. 93.

¹⁶ MENEZES, Aderson de. **Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 138.

¹⁷ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 850.

2.2 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

Nos seus primórdios, o Estado utilizava os serviços do seus súditos, bem como requisitava os poucos bens que estes detinham, apoderava-se dos pertences dos vencidos na guerra e também se valia de colaborações gratuitas para desenvolver as atividades estatais. Hoje, na modernidade, o Estado optou pelo regime de despesas públicas, onde se há a realização de dispêndios para fazer frente às necessidades públicas.¹⁸

O Estado enquanto organismo político possui diversas atribuições. Ante uma imensidão de demandas que o seu povo e seu território possuem, é necessário que essa entidade política desenvolva meios de satisfazer todas as necessidades que surgem. Neste cenário surge a Atividade Financeira do Estado.

De forma simples e clara, grande parte da doutrina, a exemplo de Aliomar Baleeiro¹⁹ e Edvaldo Brito²⁰, entende como atividade financeira do Estado toda a arrecadação de receita, sua gestão, fiscalização e por fim, realização de despesas voltada ao atendimento dessas carências sociais.

Segundo Aliomar Baleeiro, “a atividade financeira consiste, portanto, em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àqueloutras pessoas de direito público”.²¹

Para custear as necessidades públicas e aquelas que o Estado tem para com ele mesmo, a Administração Pública, que possui legitimidade para tanto, busca obter recursos necessários, em dinheiro, para fazer frente aos gastos públicos.²²

Além disso, pode-se dizer que a atividade consistente no dispêndio dos recursos, envolve uma decisão política, pautada também nas convicções e nos ideais do gestor e seu grupo político. Nesta senda, percebe-se que as necessidades

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução ao estudo das finanças**. 19. ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 3-4.

¹⁹ *Ibidem*, p. 4.

²⁰ BRITO, Edvaldo Pereira de. A Atividade Financeira do Estado. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Coords.). **Tratado de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 45.

²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, 2015, p. 4.

²² BRITO, Edvaldo Pereira de. *Op. cit.*, 2013, p. 45.

variam de acordo com a parcela da população que exerce influência naquele momento histórico.²³

É por meio do orçamento público, ato solene, que o administrador externaliza sua vontade e elabora seu plano de gastos, sempre observando as prioridades daquela sociedade, já que os recursos disponíveis não são suficientes para o atendimento pleno de todas as necessidades. Em decorrência da alternância de poder e das necessidades emergentes de cada povo, há uma mutabilidade na decisão de gastar.²⁴

Tanto é uma decisão política que a Constituição Federal de 1988 estabelece no seu art. 165²⁵ que os orçamentos anuais são elaborados por iniciativa do executivo:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

Há, portanto, prioridades a serem respeitadas na alocação orçamentária, estas incluem os percentuais mínimos previstos pela Constituição Federal, que devem ser destinados à saúde e educação:²⁶

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

- I - no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

²³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução ao estudo das finanças**. 19. ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 88.

²⁴ OLIVEIRA, Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 451.

²⁵ BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 30 out. 2017.

²⁶ *Ibidem*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 30 out. 2017.

Por conseguinte, nota-se que, existem obrigações legais e constitucionais que vinculam o orçamento, e por isso, as atitudes de um gestor devem ser pautadas em um conjunto de princípios do Direito Financeiro.

Com os recursos remanescentes, o administrador tem maior flexibilidade para conduzir a aplicação destes, entretanto, cabe a ele, observar os preceitos trazidos pelo artigo 3º da Constituição Federal de 1988, principalmente na busca da redução das desigualdades e da erradicação da pobreza.²⁷ Preleciona a Carta Magna²⁸:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Mais ainda, arrisca-se a dizer que não só o dispêndio dos recursos é uma decisão política, mas o ato de arrecadação e gestão também são. O executivo pode, fundamentadamente, escolher como irá arrecadar esses recursos e como irá geri-los. Tanto é possível, que o mesmo gestor pode optar por abrir mão da arrecadação de uma receita, renunciando-a.

Outro importante aspecto a ser citado é trazido por José Souto Maior Borges²⁹, que elucida o aspecto instrumental da atividade financeira do Estado:

A atividade financeira consiste, em síntese, na criação, obtenção, gestão e dispêndio do dinheiro público para a execução de serviços afetos ao Estado, é considerada por alguns como exercício de uma função meramente instrumental, ou natureza adjetiva (atividade-meio), distinta das atividades subjetivas do Estado, que visam diretamente a satisfação de certas necessidades sociais, tais como educação, saúde, construção de obras públicas, estradas, etc. (atividades-fins).

²⁷ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 204.

²⁸ BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 30 out. 2017.

²⁹ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 39.

Desta abordagem, extrai-se que a atividade financeira nada mais é do que uma atividade-meio, que só existe porque há atividades-fins a serem realizadas, estas correspondem à aplicação direta dos recursos arrecadados para suprir carências primordiais da sociedade.

Por fim, resta abordar a distinção entre atividade financeira fiscal e extrafiscal, onde esta diferentemente daquela não busca amparar os gastos públicos, mas se revestem de finalidades intervencionistas ou regulatórias.³⁰

Importante destacar, a função de extrafiscalidade da atividade financeira, onde há uma intervenção do governo no âmbito da coletividade. Aqui não se busca apenas recolher os recursos financeiros dos contribuintes para que se atendam às necessidades públicas. Pode-se dizer que esta função se caracteriza pelo intervencionismo e redistribuição.³¹

A ideia de “finança neutra” se contrapõe ao referido conceito de finança extrafiscal, nesta a atividade desenvolvida pelo Estado não é apenas um mecanismo para angariar receitas que façam frente às despesas públicas. Tão relevante se torna este aspecto, se se pensar que através do intervencionismo estatal nas finanças públicas, o Estado consegue redistribuir nacionalmente a renda, proteger a economia, entre outros.³²

Frisa-se, por fim, que o exercício da atividade Estatal busca cumprir com todas as demandas da sociedade, que são compostas pelas necessidades públicas e as formas de atividade da administração, caracterizada pelo poder de polícia, serviços públicos, intervenção no domínio econômico e os custos com a própria máquina estatal, se não vejamos.

2.2.1 Necessidades Públicas

³⁰ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 24.

³¹ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 39-40.

³² *Ibidem*, p. 47-48

Sabidamente, já dizia Platão, em sua obra “A República”: “O Estado nasce das necessidades humanas”.³³ Ou seja, só existe Estado e conseqüentemente sua atividade financeira, porque há as necessidades humanas.

Entende-se como necessidades humanas os sentimentos de deficiência de algum fator necessário à manutenção da existência individual ou social.³⁴

Na medida em que as sociedades vão se desenvolvendo, aumentam-se os tipos de necessidades. Tanto os avanços tecnológicos quanto o padrão de uma cultura local influenciam no surgimento de necessidades coletivas mais complexas, onde as demandas deixam de ser eminentemente individuais e passam a ser mais coletivas.³⁵

Entretanto, o Estado não tem como objetivo intervir no atendimento de necessidades individuais, em que o próprio sujeito deve buscar satisfazê-las, por serem necessidades únicas e específicas deste.

Sabe-se que todo Estado possui necessidades públicas básicas que devem ser atendidas. Este contexto compreende as necessidades de caráter essencial e as atividades secundárias, aquelas representam os interesses primários do Estado, que só podem ser exercidas por este ente, devido ao princípio da indisponibilidade do interesse público. Já estas atividades possuem natureza complementar, podem ser realizadas tanto pelo poder público quanto pelas concessionárias de serviços públicos.³⁶

Importante que não se faça confusão entre as necessidades públicas e as chamadas necessidades coletivas, estas por sua vez, são as necessidades de um determinado grupo, composto por pessoas com anseios convergentes. Os indivíduos pertencentes a esta coletividade, em comunhão de ações ou

³³ Platão *apud* ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 05.

³⁴ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moreas. Atividade Financeira do Estado Contemporâneo. **Revista do Ministério Público do Estado do Amazonas**. Manaus: PGJ/CEAF, v. 06, jan./dez. 2005, p. 25-26.

³⁵ BRITO, Edvaldo Pereira de. A Atividade Financeira do Estado. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Coords.). **Tratado de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 46-47.

³⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 4-5.

isoladamente, buscam meios de atender às necessidades derivadas dos setores definidos a que fazem parte.³⁷

As necessidades públicas são marcadas, justamente, pela imprescindibilidade de que seu atendimento ocorra através dos chamados serviços públicos, que serão mais detalhados no tópico abaixo. Pode-se dizer também, que *a priori*, toda necessidade pública é coletiva, mas o inverso não acontece, isso porque tem algumas necessidades coletivas que não são necessariamente públicas.³⁸

O atendimento das necessidades públicas nem sempre ocorre na sua totalidade, sendo preciso que o gestor, revestido de uma decisão política, aquela que deve ser tomada segundo à *pólis*, sopesse os objetivos que devem ser de logo atendidos.³⁹

O Estado tem como função primordial atender às necessidades públicas, que são os interesses de toda uma sociedade, onde esta figura estatal busca satisfazer o que foi assumido diretamente ou até mesmo delegar sua função à outra entidade de direito público, cabendo a elas realizar as necessidades públicas por meio do processo de serviço público.⁴⁰

2.2.2 Formas de Atividade da Administração

Não é somente o atendimento das necessidades públicas que o Estado visa, outras demandas financeiras também precisam ser atendidas. No presente trabalho escolheu-se denominar de Formas de Atividade da Administração, seguindo a linha de ensino do Professor Regis Fernandes de Oliveira, o rol das necessidades que o Estado tem para com ele mesmo, para sua própria manutenção ou regulação, são elas: serviços públicos, intervenção no domínio econômico, poder de polícia e atividades instrumentais.

2.2.2.1 Serviços Públicos

³⁷ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; coordenador Pedro Lenza. **Direito Financeiro Esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 41.

³⁸ *Idem*. Atividade Financeira do Estado Contemporâneo. **Revista do Ministério Público do Estado do Amazonas**. Manaus: PGJ/CEAF, v. 06, jan./dez. 2005, p. 26-27.

³⁹ *Idem*. *Op. cit.*, 2015, p. 42.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 41.

Atrelado à ideia de necessidade pública, tem-se o conceito de serviço público, em que o Estado realiza tal serviço com o intuito de atender a necessidade da coletividade.⁴¹

O conceito de serviço público em sentido amplo, surgiu na França, onde se pretendia separar a competência da jurisdição administrativa daquelas da justiça comum e também se utilizava esta definição para dar contornos ao direito administrativo.⁴²

Segundo Marçal Justen Filho, a definição de serviço público perpassa pela noção de atividade, necessidade e regime de direito público⁴³:

Serviço Público é a atividade pública administrativa de satisfação concreta de necessidades individuais ou transindividuais, materiais ou imateriais, vinculadas diretamente a um direito fundamental, insuscetível de satisfação adequada mediante os mecanismos da livre iniciativa privada, destinada a pessoas indeterminadas, qualificada legislativamente e executada sob regime de direito público.

As atuações do Estado, em sua grande maioria, são tendentes à realização de serviço público. Nada impede que tais serviços sejam desempenhados por particulares, que somente executarão a atividade da mesma forma que foi imposta pelo ente estatal. Mais ainda, os serviços públicos podem ser gerais ou específicos, aqueles atendem de forma uniforme todos os cidadãos, já estes tornam possível a individualização do sujeito beneficiário.⁴⁴

Três elementos podem ser extraídos dos conceitos trazidos acima, um material, caracterizado pela atividade que envolve interesse coletivo, outro elemento subjetivo, ou seja, a existência do Estado e, por fim, o formal, haja vista a forma que reveste o serviço público ser de direito público.⁴⁵

⁴¹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Atividade Financeira do Estado Contemporâneo. **Revista do Ministério Público do Estado do Amazonas**. Manaus: PGJ/CEAF, v. 06, jan./dez. 2005, p. 27.

⁴² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 133-134.

⁴³ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 723.

⁴⁴ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; coordenador Pedro Lenza. **Direito Financeiro Esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 46.

⁴⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Op. cit.*, 2015, p. 133.

A última classificação a ser apresentada, compreende os serviços públicos gerais, também chamados de *uti universi*, onde não há distinção no atendimento de cada indivíduo, ou seja, é indivisível, não é possível fragmentar a prestação da atividade. De outro lado, existe os específicos, conhecidos como *uti singuli*, aqueles em que se acha uma singularização do favorecido, há neste caso uma efetiva ou potencial prestação do serviço.⁴⁶

Finaliza-se este tópico, com o propósito de demonstrar um novo cenário de liberalização e privatização, onde o Estado não é o único a prestar diretamente o serviço público. Aos particulares é oportunizada a possibilidade de realização de atividades públicas. Vale dizer, que tal quadro não desconstrói a típica noção do Estado mantenedor do bem-estar e das necessidades coletivas.⁴⁷

2.2.2.2 Poder de Polícia

O termo polícia advém da expressão grega *politeia*, muito utilizado na Grécia Antiga para fazer menção às atividades das cidades-estado (*polis*) que envolvem uma assembleia de cidadãos. Já na Idade Média, o príncipe feudal possuía o chamado *jus politiae*, ou seja, o poder vital para manter a ordem da sociedade.⁴⁸

No poder de polícia, observa-se dois pontos conflitantes, vê-se claramente a vontade que os indivíduos têm de exercerem plenamente sua liberdade e a necessidade que o Poder Público tem de intervir na esfera privada para conceder a estes particulares maior contentamento e bem-estar social.⁴⁹

Segundo Kiyoshi Harada, pode-se conceituar sinteticamente o poder de polícia como sendo “a atividade inerente do poder público que objetiva, no

⁴⁶ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Atividade Financeira do Estado Contemporâneo. **Revista do Ministério Público do Estado do Amazonas**. Manaus: PGJ/CEAF, v. 06, jan./dez. 2005, p. 28.

⁴⁷ OLIVEIRA, Paulo Augusto de. **Estado Regulador e Serviço Público**. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2016, p. 76-77.

⁴⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 156.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 155.

interesse geral, intervir na propriedade e na liberdade dos indivíduos, impondo-lhes comportamentos comissivos ou omissivos, nos limites da lei.”⁵⁰

No âmbito do exercício de poder de polícia, o artigo 78 do Código Tributário Nacional aborda de forma clara seu conceito:⁵¹

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Indiscutivelmente, duas características compõem o poder de polícia, quais sejam: coercibilidade e autoexecutoriedade. Nesta senda, há um aspecto que gera certa discussão: seria este poder discricionário ou vinculado? A discricionariedade ocorre quando a lei confere ao poder público certa margem de liberdade para a escolha da melhor forma de atuação. Mas também pode ser vinculado quando a lei predetermina a postura que a administração pública deve tomar, não havendo possibilidade de agir fora do que já se encontra estabelecido.⁵²

No tocante à coercibilidade, tal traço decorre do *ius imperii* do Estado. É o poder de império, a imperatividade que a Administração Pública tem perante seus administrados.⁵³

Os atos praticados pelo Estado, podem ser executados imediatamente, por ele mesmo, sem a necessidade de uma prévia autorização judicial. Esse apanágio diz respeito à característica da autoexecutoriedade.⁵⁴

⁵⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 7.

⁵¹ BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 20 set. 2017.

⁵² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 161.

⁵³ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24 ed. rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 240-241.

Encerra-se a abordagem desse poder especial de direito público, afirmando que seu fundamento não destoa de todos os outros já mostrados neste trabalho, ou seja, esta prerrogativa conferida ao Estado se funda no interesse público e na supremacia deste.⁵⁵

2.2.2.3 Intervenção no Domínio Econômico

No período liberal, a intervenção do Estado no domínio econômico e social era a menor possível, isso porque se pretendia salvaguardar a liberdade dos particulares. Aqui, a figura estatal se limitava a garantir a segurança e ordem. Mas este modelo logo apresentou suas fraquezas, como o surgimento de desigualdades, concentração de riquezas, entre outros. É então que, em meados do século XX, que o Estado Social volta à cena, buscando garantir a igualdade e a ordem econômica e social.⁵⁶

Entende-se como “domínio econômico” o conjunto de bens e valores que estão disponíveis aos sujeitos/pessoas. Já é sabido que um dos deveres do Estado é a prestação de serviço público, para que assegure a todo seu povo uma existência digna. Até que ponto pode ir à intervenção do Estado no Domínio Econômico? Em regra, não é permitido ao Estado o desempenho da atividade econômica, exceto nos casos previstos pela Constituição Federal.⁵⁷

Nesse ínterim, a nossa Carta Magna traz expressamente que somente nos casos de imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo, pode o Estado explorar diretamente a atividade econômica do país.⁵⁸

Nota-se, portanto, que excepcionalmente e por determinação constitucional, o Estado pode intervir na esfera de outrem. O artigo 14 da

⁵⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24 ed. rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 235.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 224-225.

⁵⁶ OLIVEIRA, Paulo Augusto de. **Estado Regulador e Serviço Público**. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2016, p. 15-17.

⁵⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 139-140.

⁵⁸ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.” (BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 25 set. 2017).

Constituição Federal, explicita que cabe a este, por ser agente normativo e regulador da atividade econômica, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento.⁵⁹

2.2.2.4 Custos com a máquina estatal (atividades instrumentais)

O Estado precisa desenvolver atividades que gere fundos para manter a máquina estatal, ou seja, para preservar sua própria estrutura em funcionamento regular. Para a manutenção deste sistema é necessário a contratação de agentes públicos e a obtenção de recursos materiais.⁶⁰

São, portanto, despesas que envolvem tanto a utilização de recursos humanos quanto materiais, necessários para atender os fins institucionais da máquina administrativa.⁶¹

2.2.3 Formas de custeio da atividade estatal

Dentro da seara da atividade financeira do Estado, cumpre abordar as formas de custeio da atividade estatal que possuem extrema importância para entender a origem das receitas que financiam a máquina estatal, bem como atendem as necessidades públicas de sua população. Portanto, é fundamental que o Estado se muna de mecanismos que viabilizem a arrecadação de recursos.

Segundo Aliomar Baleeiro⁶², há cinco métodos de subsidiar financeiramente o Estado:

Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel.

⁵⁹BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 05 nov. 2017.

⁶⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 149-150.

⁶¹ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Despesas Públicas: conceito e classificação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Coords.). **Tratado de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 79-81.

⁶² BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução ao estudo das finanças**. 19. ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 151.

Pelo entendimento de Baleeiro, nota-se que eram utilizadas as extorsões sobre outros povos como forma de auferir receita, entretanto, esse mecanismo arrecadatório tornou-se ultrapassado, tendo em vista que o mesmo era gerador de muitos conflitos. Por isso, passou-se a adotar os tributos como fonte principal de angariar fundos. Nesses novos moldes, o Estado fazia uso de seu poder de império para compelir o povo a contribuir.

Ainda no Estado Moderno, tem-se a arrecadação de tributos como principal forma de custeio de suas atividades, capaz de compor os fundos necessários para o atendimento de suas necessidades, realização dos serviços públicos, entre outros. O Código Tributário Nacional, no seu artigo 3º, apresenta o conceito de tributo, deste resta subentendido que o recolhimento de determinado tributo faz com que o Estado arrecade dinheiro para os cofres públicos: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.⁶³

Segundo Leandro Paulsen, “a tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário.”⁶⁴

Entende-se que o dever de contribuir para a realização das despesas públicas é de extrema importância em um Estado Democrático de Direito, tendo em vista que a fonte primordial de custeio das atividades públicas são as receitas tributárias. Essa contribuição não pode ser tida como um sacrifício, porque é através dela que se torna possível um convívio harmônico e pleno por todos os cidadãos.⁶⁵

Todos aqueles cidadãos que figuram na qualidade de sujeito passivo, ou seja, contribuintes ou responsáveis de uma obrigação tributária, devem fielmente cumprir seu essencial dever de contribuição com as despesas públicas. Este dever, é, portanto, o direito tributário que um Estado possui e, no entanto, gera

⁶³ BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 20 set. 2017

⁶⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 21.

⁶⁵ *Ibidem*, p.23-25

consequências tanto na relação do cidadão para com o Estado, quanto na relação de um cidadão para com os outros cidadãos. Sendo assim, toda a coletividade deve respeitar este fundamento.⁶⁶

Além dos tributos como forma de receita do Estado, mais especificamente, receitas derivadas, existem também nas receitas originárias, que se subordinam ao regime de direito privado, onde é possível falar em concessão, permissão, autorização para uso de um bem público por particulares, que caracteriza a entrada patrimonial de direito privado.⁶⁷

Nas palavras de Regis Fernandes de Oliveira, pode-se concluir que:⁶⁸

Sendo assim, quando as entradas advêm do patrimônio do Estado (independentemente de ser disponível, pois assim não podem ser qualificadas as ruas e as praças públicas, onde se permite o uso de bem comum do povo), são elas originária, constituindo-se em preços. Estes, pois, podem advir de relações obrigacionais de direito privado ou de direito público.

Mas, ainda assim, no Brasil, a principal e mais importante forma de custeio da atividade estatal é o mecanismo da tributação, ou seja, é através dos tributos existentes, que o Estado angaria recursos necessários para atender os fins da sua própria existência e as necessidades do seu povo.⁶⁹

2.3 FEDERALISMO E PACTO FEDERATIVO

Supridos muitos aspectos norteadores acerca do Estado, faz-se mister conhecer a figura da Federação, seus desdobramentos e a ligação com o tema em tela. O termo Federação, vem da expressão em latim *foedus*, que significa aliança. Este pacto que ocorre entre os Estados está baseado em uma ordem jurídica única: a Constituição. Diz-se que Federação é uma associação institucional de Estados,

⁶⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.13-14.

⁶⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 266.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 266.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 805.

chamados de Estados-membros ou Estados Federados, que originam um novo Estado, conhecido como Estado Federal.⁷⁰

O vocábulo Federação exprime a noção de reunião de poderes advindos de entes de diferentes regiões, bem como sinaliza a forma de organização política das tarefas governamentais que são divididas entre partes autônomas (governos regionais) e o órgão central, caracterizado pela União, também chamado de Estado Federal, aquele possuidor de soberania.⁷¹

Algumas diferenças devem ser esclarecidas: entende-se como Estado Unitário, os moldes estatais onde existe um único governo, dirigido e composto por somente uma entidade política, de forma que detenha o poder de maneira centralizada. Podem haver casos em que haja uma descentralização nesses Estados, mas mesmo assim, os governos locais que estão espalhados se submetem a um governo central, que tem o condão de limitar a autonomia de cada entidade descentralizada.⁷²

Em contrapartida, o Estado Federal é composto por uma pluralidade de governos, sendo estes politicamente autônomos entre si, conforme estabelece a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 18, “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”⁷³

Nesses moldes estatais, os entes subnacionais abrem mão de suas soberanias próprias criando um Estado Federal detentor dessas soberanias de forma única e concentrada. Desse modo, a Constituição confere aos entes federados autonomia, diferente do que ocorre com a Confederação, que nasce de um acordo ou tratado entre os entes.⁷⁴

Nesse sentido, pode-se dizer que a estrutura de um Estado Federal possui uma forma diferente de descentralização, onde se tenta criar uma

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p.155.

⁷¹ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 18-20.

⁷² CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. ampla. e atual. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 794.

⁷³ BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 26 fev. 2018

⁷⁴ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. rev., atual., e ampl. Bahia: JusPodivm, 2015, p. 731-732.

proximidade entre Governo e sociedade, entretanto, nesses modelos, não há hierarquia e divisão horizontalizada dos poderes existentes no território.⁷⁵

A teoria da descentralização de Kelsen confirma a descentralização como construção jurídica do Estado Federal, que comanda as unidades membros que o compõem. Nessa forma de Estado, a descentralização possui um nível mais alto. Entretanto, essas unidades membros têm autonomia constitucional e fazem parte da formação da vontade federal.⁷⁶

O princípio que ampara a Federação é o Federalismo, este é fundado nas ideias de pluralismo, harmonia e solidariedade. Tanto a noção de Federação quanto o fenômeno do Federalismo possibilitam a coexistência de entes distintos, que ao se unirem, formam um Estado Federal, dotado de soberania, mas que de forma alguma, exclui os variados graus de autonomia dos seus entes.⁷⁷

O Federalismo pode se formar por agregação (união de diversos Estados até então soberanos) ou por segregação, onde ocorre o desmembramento de um Estado Unitário que resultará em um Estado Federal, esse é o caso do Brasil. Pode-se dizer também, que o Federalismo Brasileiro é centrífugo, pois o Estado foi criado do centro para a periferia.⁷⁸

É preciso conhecer as características capazes de identificar a essência do Federalismo, a primeira delas se refere à existência de ordens jurídicas parciais detentoras de autonomia constitucional, que são aquelas já abordadas acima e que juntas formam o Estado Federal. A segunda característica diz respeito à necessidade de uma constituição rígida que assegure a estabilidade das normas constitucionais e que possua um maior grau de hierarquia no ordenamento normativo Estatal, além disso, esse aspecto garante a autonomia dos entes locais perante ao ente central.⁷⁹

⁷⁵ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. 2013. DISSERTAÇÃO. Orientador: Prof. Dr. Paulo Celso Bergstrom Bonilha. (Mestrado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 24.

⁷⁶ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 43.

⁷⁷ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 17-18

⁷⁸ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. rev., atual., e ampl. Bahia: JusPodivm, 2015, p. 733.

⁷⁹ MELLO, Rafael Munhoz. Aspectos Essenciais do Federalismo. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.41, out./dez. 2002, p. 133-134.

Outro traço marcante do Federalismo que completa e dá sentido à rigidez constitucional é a existência de um órgão responsável pelo controle de constitucionalidade das leis. E por último, tem-se, ainda, como elemento característico a repartição constitucional de competências estatais, é através desse mecanismo que a Carta Magna define a esfera de atuação de cada um dos entes federados, de forma a afastar/dirimir possíveis conflitos entre diferentes ramos de poder.⁸⁰

A República Federativa do Brasil é composta por vinte e seis estados comandados por um governo central, e concomitantemente a este poder, há os governos locais, que possuem sua autonomia. Nota-se, portanto, que três conceitos estão atrelados à ideia de federalismo: soberania, autonomia e competência.⁸¹

A soberania é característica intrínseca ao Estado Federal, é o poder de autodeterminação estatal em relação ao âmbito externo do Estado, daí extrai-se a noção de independência.⁸²

De acordo com Paulo Gustavo Gonet Branco, a autonomia é entendida como:⁸³

A autonomia importa, necessariamente, descentralização de poder. Essa descentralização não é apenas administrativa, como, também, política. Os estados-membros não apenas podem, por suas próprias autoridades, executar leis, como também é-lhes reconhecido elaborá-las. Isso resulta em que se perceba no Estado Federal uma dúplice esfera de poder normativo sobre um mesmo território e sobre as pessoas que nele se encontram, há a incidência de duas ordens legais: a da União e a do Estado-membro.

Pode-se afirmar que mesmo com a entrada de novos Estados na federação, esta não perde sua característica de soberania, nem tem a mesma mitigada. Aqueles Estados que agora fazem parte da federação perdem sua

⁸⁰ MELLO, Rafael Munhoz. Aspectos Essenciais do Federalismo. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.41, out./dez. 2002, p. 136-138.

⁸¹ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 17-18.

⁸² *Ibidem*, p. 20.

⁸³ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 850.

soberania, passando a ter uma autonomia limitada, isso porque não há possibilidade de existir, ao mesmo tempo e no mesmo lugar, mais de uma soberania.⁸⁴

Encerrando a discussão sobre a autonomia e soberania, conclui-se que estas não se confundem, como bem asseverou André Elali, “esta é a maior representação do poder político, enquanto aquela é um nível de independência que fica limitado aos pressupostos do Estado”.⁸⁵

O Estado Federal adotado pela Constituição Federal de 1988, traz uma estrutura quadrúple, onde a formação da República Federativa do Brasil e a sua organização é formada pelos seguintes entes federados: União, Estados-membros Distrito Federal e Municípios.⁸⁶

Aborda a Carta Magna, em seu art. 1º, os entes que compõem a federação brasileira e em seu art. 18º quais são aqueles que integram sua organização político-administrativa:⁸⁷

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

⁸⁴ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 255.

⁸⁵ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 21.

⁸⁶ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. ampla. e atual. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 798.

⁸⁷ BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 set. 2017.

De forma a reforçar o exposto acima, traz-se à baila, o pensamento de Dirley da Cunha Júnior acerca do Princípio Federativo consubstanciado na Constituição Brasileira:⁸⁸

O princípio federativo é um princípio que consagra a forma de Estado Federal, estruturada a partir da união indissolúvel de mais de uma organização política, no mesmo espaço territorial do Estado, compartilhando seu poder. O modo e a intensidade do exercício do poder pelas entidades federadas ou componentes do Estado Federal dependerão da estrutura da federação adotada por cada Constituição.

Chama-se de Pacto Federativo a maneira como é formado e organizado o Estado Federal.

Como visto acima, o Estado Brasileiro é composto pela União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. É através do chamado Pacto Federativo que se distribuem as competências, de forma equânime, à cada um desses membros. É também, por meio deste que se busca possibilitar o convívio harmônico e independente entre os entes.⁸⁹

O pacto que se inaugurou com a Constituição Federal de 1988, vem sendo marcado pela mutabilidade e com isso, os Estados-membros perdem, aos poucos, sua autonomia financeira. A autonomia desses entes advém da preservação das suas atribuições e prerrogativas com intuito de satisfazer suas finalidades e objetivos.⁹⁰

Além de autonomia e soberania, o Estado Federado tem mais um importante elemento caracterizador, que se materializa na competência própria de cada unidade federada, definida no texto constitucional. Entende-se como competência, a autonomia política refletida pela eleição de seus governantes e a autonomia administrativa, que torna possível o ente velar pelos seus interesses próprios sem a ingerência de outra esfera.⁹¹

Os Estados-membros e o Estado Federal possuem atribuições que estão previstas na Constituição Federal de 1988 e que podem ser privativas,

⁸⁸ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Op. cit.*, p. 793.

⁸⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p.110.

⁹⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁹¹ *Ibidem*, p.109.

exclusivas, comuns ou concorrentes (facultativas). O exercício da competência acontece de forma excludente e está todo delimitado pela Carga Magna, de forma a evitar os conflitos de competência que venham a surgir. Com isso, os Municípios ou Estados não podem realizar as atribuições inerentes à União, e vice-versa. Qualquer interferência acarreta o direito de pleitear uma paralisação na realização das atividades.⁹²

Após breves explanações acerca do Federalismo Brasileiro e do Pacto Federativo, torna-se fundamental compreender a classificação do Federalismo quanto à repartição de competência. Esta pode se dar nos moldes clássico, chamado de dual ou de cooperação/cooperativo. Naquele, tem-se uma repartição de competências privativas entre os entes federados que irão operar em planos diferentes e independentes, não existindo colaboração entre eles. Já neste, há a pretensão de cooperação recíproca, onde é possível que haja a atuação concorrente ou comum entre o poder central e os regionais.⁹³

A Constituição Federal de 1988 também se incumbiu, do artigo 157 ao 162, de trazer a dinâmica da repartição de receitas tributárias, como forma de evitar um desequilíbrio e uma possível desordem na competência de qual ente seria o responsável para arrecadar um tipo específico de tributo. Entendendo que cada ente federado, de acordo com a Carta Magna, é detentor de autonomia, permite-se que cada um deles disponha, em tese, como bem entender os seus recursos próprios. Entretanto, deve-se observar as transferências obrigatórias dos entes maiores aos menores para que estes consigam atender plenamente suas necessidades.⁹⁴

O último aspecto a ser trazido neste tópico é o Federalismo Fiscal, expressão financeira utilizada para designar o modo como os entes federativos se organizam e se relacionam para realizar suas tarefas, onde seja possível enfrentar e tornar harmônica as divergências resultantes de uma estrutura heterogênea, com múltiplos interesses e diversidade regional (cultural, econômica e social). Busca-se,

⁹² ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p.108

⁹³ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. rev., atual., e ampl. Bahia: JusPodivm, 2015, p. 733-734.

⁹⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 43-44.

então, adotar um modelo federal cooperativo que atenda toda a nação em seus objetivos comuns.⁹⁵

Pode-se dizer que o Federalismo Fiscal é responsável por dividir a responsabilidade que cada ente tem sobre as receitas, despesas e as transferências. O sistema tributário deve ser dividido entre a União, Estados e Municípios e, portanto, a Constituição é responsável por distribuir as competências destes, de forma a atribuir os recursos suficientes para fazer frente às suas finalidades e objetivos.⁹⁶

Cabe encerrar a discussão do presente tópico com o pensamento do Professor Regis Fernandes de Oliveira, que serve de reflexão para o que será abordado no próximo item:

Assim sendo, em tese, cada unidade federada possui a disponibilidade de recursos próprios, cabendo-lhe exercer sua atividade tributária e, de outro lado, efetua uma racional transferência de recursos, das unidades maiores para as menores, a fim de propiciar a todos os meios necessários para cumprimento de suas atribuições constitucionais.

Por fim, cumpre salientar, que toda essa ligação entre a Constituição Federal e o Estado Federal decorre do fato de que aquela constitui a base jurídica deste. Dessa forma, todas as matérias que surjam relativas aos sujeitos da federação devem ser pautadas e solucionadas em pleno respeito às normas constitucionais.⁹⁷

2.3.1 Autonomia dos Entes Federados

A Constituição Federal de 1988 segue a linha de pensamento do centralismo federativo, onde se reconhecem as competências, legislativas e

⁹⁵ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 204.

⁹⁶ *Ibidem*, p.112.

⁹⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 254.

materiais, pertencentes à União, e assim, uma diminuição da autonomia dos entes federados.⁹⁸

Quando se fala em Federação, pensa-se na sua capacidade de conferir autonomia aos entes federativos. Esta autonomia se dá através de competências e não se caracteriza como um preceito determinado para todos os sistemas. Entende-se como competência, a prerrogativa juridicamente concedida a uma entidade, órgão ou agente e Poder Público para a tomada de decisões.⁹⁹

Da noção de autonomia e competência, deve-se refletir acerca da existência ou não de hierarquia entre os entes federados. No presente trabalho escolheu-se adotar o pensamento de Roque Antonio Carrazza, que assevera que não há de se confundir hierarquia com a existência de campos de atuação independentes e exclusivos, que é o que de fato ocorre com a delimitação dada pela Carta Política de 1988.¹⁰⁰

No entanto, o conceito de autonomia dos entes federados só se perfectibiliza com obtenção de recursos próprios. Mas, é importante salientar que o preceito autonomia não pode ser entendido como um dogma aplicável a todos os sistemas, porque cada Federação estabelece o nível de autonomia que seus entes terão.¹⁰¹

O ordenamento jurídico brasileiro outorga diversas competências e um alto grau de autonomia aos entes federativos, entretanto, ele se mune de outros mecanismos para comedir os poderes políticos. Isso porque, a autonomia não pode se justapor à soberania.¹⁰²

No tocante à autonomia financeira, este atributo se caracteriza pela independência financeira decorrente de arrecadações próprias e das transferências intergovernamentais. Esses repasses decorrem de uma determinação constitucional e acontecem, pois, há casos em que o ente não possui uma arrecadação satisfatória

⁹⁸ MINATO, Maki. **Guerra Fiscal: ICMS e o Comércio Eletrônico**. 2014. Orientador: Professor Doutor Paulo Celso Bergstrom Bonilha. (Mestrado em Direito) — Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 63.

⁹⁹ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 31-32.

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 170.

¹⁰¹ ELALI, André. *Op. cit.*, 2005, p. 32-33.

¹⁰² *Ibidem*, p. 33.

para se manter/organizar, sendo assim, recebe os recursos de um ente com maior aporte econômico e também de alguns fundos de participação.¹⁰³

¹⁰³ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 33.

3 FEDERALISMO BRASILEIRO E GUERRA FISCAL

No capítulo anterior foi observado que o Brasil optou por se enquadrar nos moldes de um Estado Federal, onde uma das suas principais características é a descentralização. Diante desta informação, proceder-se-á a análise da Guerra Fiscal que assola os Estados, bem como o nexo de causalidade existente entre este fenômeno e o federalismo.

Como bem conceitua André Elali¹⁰⁴, o fenômeno da Guerra Fiscal pode ser definido como:

A disputa entre os entes federativos pela atração de investimentos para seus territórios através da concessão de incentivos fiscais (sob diferentes ordens - como, por exemplo, isenções, diferimentos, reduções de base de cálculo, etc.).

Com o pretexto de alcançar um maior índice de desenvolvimento regional, as unidades federativas concedem benefícios fiscais pensando em si próprios. Neste cenário, existem entes concedendo benefícios para atrair empresas para a sua delimitação territorial, ocasionando, assim, colisão de interesses entre os Estados-membros, e conseqüentemente a Guerra Fiscal.¹⁰⁵

Os diversos entes federados concedem benesses fiscais para atrair entidades privadas que estão sempre buscando o local que ofereça menor custo produtivo e gere um maior lucro. Com isso, surge a corrida entre os Estados para oferecer maiores e melhores benefícios em troca dos investimentos feitos pelas empresas, e sem dúvidas, este contexto gera duros efeitos econômicos e sociais.¹⁰⁶

A Carta Magna de 1988 atribui aos Estados e Municípios competências tributárias próprias. A incessante necessidade de aumentar os investimentos em seus respectivo territórios, fez com que esses entes usassem de ferramentas como

¹⁰⁴ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 81.

¹⁰⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 46.

¹⁰⁶ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, v.13, jan./fev. 2011, p. 22.

imposição e desoneração para atrair as empresas para suas regiões. Nota-se, portanto, que a forma como o Brasil se estruturou possui alguns equívocos que desencadeiam a Guerra Fiscal.¹⁰⁷

Ademais, um dos efeitos mais nefastos da Guerra Fiscal é a criação de obstáculo ao princípio da livre concorrência, já que a concessão de benefício fiscal unilateral cria condições desiguais diferenciadas de competição com outras pessoas jurídicas que desempenham igual tarefa. No entanto, aqui a desigualdade é fruto do benefício fiscal unilateral concedido e não de uma condição empresarial favorável e eficiente.¹⁰⁸

O ordenamento jurídico descentralizado do Estado Federal Brasileiro confere poder de tributar, autonomia e igualdade aos entes. Entretanto, percebe-se que a União possui diversas práticas que visam o controle do orçamento público deficitário que, em verdade, é incoerente com os moldes do federalismo. Um grande exemplo é a criação de contribuições com o propósito da não-repartição, que diversas vezes incidem sobre a materialidade de impostos que possuiria a repartição de receitas.¹⁰⁹

Outra clara demonstração de medidas adotadas pela União Federal que causam desequilíbrio entre os entes da federação foi a aprovação da Emenda Constitucional nº 29 de 13 de setembro de 2000. Com a alteração feita no artigo 160 da Constituição Federal, passa-se a reconhecer a imposição de condicionantes para a entrega de recursos. Antes da mudança do texto constitucional, este repasse tinha caráter compulsório.¹¹⁰ O referido dispositivo assim dispõe:

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:"

I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

¹⁰⁷ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 84.

¹⁰⁸ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 127.

¹⁰⁹ ELALI, André. *Op. cit.*, 2005, p. 86.

¹¹⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*

O professor André Elali aponta que existem muitas contribuições disfarçadas de impostos, e dessa forma, não se exige a vinculação entre receitas e as despesas que culminaram na criação daquela fonte de custeio. Mas, para conseguir se adequar aos padrões de um Estado Democrático de Direito é preciso que todos os recursos arrecadados sejam empregados nos fins a que se destinam.¹¹¹

É clarividente a desarmonia entre a forma federativa que preceitua a Constituição Federal Brasileira de 1988 e a caótica realidade do Brasil, onde as instituições já desenvolvidas são incapazes de efetivar o encargo jurídico-social esperado. Também não se questiona que a Federação seria a estrutura, ao menos teoricamente, mais adequada para concretizar os ideais democráticos.¹¹² Entretanto, não é somente uma organização federalista com completa descentralização que impedirá o abuso no desempenho do poder político mais centralizado, é preciso um controle recíproco deste poder.¹¹³

Os problemas existentes na federação podem ser resolvidos por dois caminhos, ou continua com a ideia de descentralização, aumentando as autonomias e competências dos entes federados ou se concedem maiores poderes à União e com isso, um número maior de obrigações. Nessa segunda opção, vislumbra-se uma noção de menor descentralização.¹¹⁴

A ideia de uma menor descentralização no federalismo brasileiro parece confortável, pois se buscaria adequar à realidade e não mais viveria uma utopia de autonomias, que, em verdade, só existem formalmente. Busca-se com isso diminuir os problemas decorrentes do federalismo fiscal brasileiro, onde quem pode tributar pode isentar. E esse preceito, além de gerar grande desequilíbrio, põe em dúvida o atual modelo federalista.¹¹⁵

¹¹¹ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 87.

¹¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2014 . p. 204-205.

¹¹³ ELALI, André. *Op. cit.*, 2005, p. 92.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 89.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 88.

Considera-se importante apresentar as palavras de Paulo de Barros Carvalho, crítico da ideia acima trazida, ao assim dizer:¹¹⁶

Por enquanto, contudo, ou permanecemos com as desgastadas aspirações de cunho federalista ou, pelo contrário, deixaremos com está, vale dizer, Estados-membros sem autonomia, União cada vez mais forte, polarizando nela pessoa política de direito constitucional interno, o foco ejetor das grandes decisões de caráter nacional. Esse passivo *deixar acontecer*, porém, significará, certamente, a submissão dos Estados e dos Municípios brasileiros, em ostensiva escala de subordinação jurídica, política e econômica, ao mesmo tempo em que reconheceremos o crescimento do *poder de tutela da União*, transformada, por conseguinte, em pessoa diversa, pois não poderá chamar-se mais de União Federal.

Com máximo respeito, ousa-se discordar do pensamento do referido mestre, pois, nos seus dizeres¹¹⁷, o caminho de lutar fervorosamente pela Federação soa como um ideal sobranceiro. Defende-se, portanto, que se a mudança na relação política dos entes for bem planejada, não haverá abusos no exercício do poder, posto que este comando político será sempre exercido por distintos órgãos, ou seja, diferentes “poderes”.¹¹⁸

A busca por uma menor descentralização tanto não é um processo de acomodação que se prega que a atual estrutura federalista não pode ser um padrão imutável, não se pode continuar nos mesmos erros pensando em evitar equívocos passados.¹¹⁹

Arrisca-se a dizer que o ideal de federalismo é muito mais teórico do que prático, porque o Estado brasileiro vivencia uma realidade de Estado Unitário.¹²⁰

Do atual sistema federalista fiscal brasileiro extraem-se, ao menos, três problemas. O primeiro diz respeito ao excesso de conflito de competências. O segundo refere-se ao alto custo com a administração nacional, que onera demais os

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2014, p. 206-207.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 209.

¹¹⁸ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 92.

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 105.

¹²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, 2014, p. 205.

contribuintes e escolhem sonegar, ditando aos setores a inadimplência para sobreviver e impedir uma possível falência.¹²¹

O terceiro e último problema está nos equívocos das técnicas de transferências intergovernamentais.¹²² Há diversas unidades federativas totalmente dependentes dos repasses que não conseguem executar a autonomia preconizada pela Constituição Federal de 1988 e mesmo sabendo dessa dependência, a União transfere os recursos de forma discricionária.

Mas como repensar o sistema federativo fiscal brasileiro? Deve-se sempre almejar o desenvolvimento econômico e para isso é preciso simplificar o sistema tributário e diminuir os gastos com a administração dos entes, empregando satisfatoriamente os recursos financeiros. É claro que uma política de distribuição de recursos em um complexo federativo é muito mais complicada do que em um Estado Unitário, onde é possível somente uma entidade controlar as variáveis do espaço público.¹²³

Acerca da segunda dificuldade acima apontada, Ives Gandra da Silva Martins afirma que a simplificação decorrente de uma reforma tributária diminuiria os custos operacionais do Fisco e dos contribuintes, tornando realizável o controle da sonegação e redução da carga tributária, em razão da redução de incumbências administrativas.¹²⁴

Como uma possível solução para a Guerra Fiscal e como uma representação da ideia de menor descentralização, vislumbra-se a criação de um Imposto sobre Valor Agregado, também conhecido como IVA, que abarcaria impostos sobre consumo, quais sejam: o Imposto sobre Produto Industrializado - IPI, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e Imposto sobre Serviços - ISS. Nesta hipótese, retirar-se-iam as competências tributárias dos estados e municípios para instituir, respectivamente, o ICMS e o ISS, os grandes vilões no cenário da guerra fiscal.¹²⁵

¹²¹ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 90-91.

¹²² *Ibidem*, p. 91.

¹²³ *Ibidem*, p. 90.

¹²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2014, p. 200.

¹²⁵ ELALI, André. Op. cit., 2005, p. 93.

Busca-se com a estrutura citada acima, atribuir percentuais às receitas arrecadadas pelo IVA para que sejam destinadas compulsoriamente aos estados e municípios. Chama-se atenção para a palavra *compulsória*, visto que a União não mais poderia se valer de elementos discricionários para realizar o repasse e, por conseguinte, evitar-se-iam problemas de hierarquia provenientes das transferências financeiras.¹²⁶

Pensou-se também que caberia aos Estados e Municípios uma parcela das receitas das contribuições cobradas pela União.¹²⁷ O PIS e a COFINS, por exemplo, também integrariam o IVA para evitar uma ‘válvula de escape’ para a União. Isso porque, tal situação é vista nos casos em que a União Federal renuncia receitas para incentivar setores específicos da economia mais afetados pelas crises, ou os que têm maior potencial para estimular a economia. Grande exemplo foi o benefício concedido ao setor automobilístico através do IPI alíquota zero. O problema é que as desonerações de IPI e IR geram forte impacto no Fundo de Participação dos Municípios que é formado pela arrecadação de 22,5% desses impostos.¹²⁸

É indubitável que os repasses viabilizam a autonomia financeira dos entes federados subnacionais, porque como já visto anteriormente, a autonomia financeira no federalismo pátrio se aperfeiçoa com a soma das transferências governamentais e dos recursos próprios obtidos por meio do exercício das competências tributárias atribuídas no texto constitucional. Esses repasses caracterizam importante fonte de receita para esses entes, inclusive, sem eles muitos municípios seriam incapazes de atender até mesmo necessidades básicas.

À título exemplificativo, escolheu-se trazer a baila o caso do município de Duque de Caxias no Estado do Rio de Janeiro. Segundo demonstrativos financeiros apresentados ao Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, o município possui um total de R\$ 72.393.210,44 em receitas obtidas por meio do

¹²⁶ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 93.

¹²⁷ *Ibidem, loc. cit.*

¹²⁸ SENADO FEDERAL. **Desonerações tributárias, como a redução de IPI, afetam os municípios, pois diminuem os valores repassados pela União ao FPM (Fundo de Participação dos Municípios)**. Disponível em: <<https://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/contas-publicas/realidade-brasileira/desoneracoes-tributarias-reducao-de-ipi-afetam-municipios-possuem-diminuiem-os-valores-repassados-pela-uniao-ao-fpm-fundo-de-participacao-dos-municipios.aspx>> Acesso em: 19 mar. 2018

exercício de suas competências tributárias próprias. Por outro lado, recebe transferências intergovernamentais na monta de R\$ 136.315.468,74.¹²⁹

Tal quadro, demonstra o quão significativos são os repasses para a composição orçamentária dos entes federados, sobretudo, os subnacionais menores. Ter mais de 50% da sua receita decorrente de repasses feitos pela União Federal e pelos Estados, demonstra de forma clara a insuficiência dos municípios em fazer frente às despesas decorrentes do atendimento das necessidades públicas e os eventuais gastos com a manutenção do arcabouço funcional do Estado.

Como sugerido acima, ao fazer com que parcelas das contribuições sejam repartidas com os entes menores, muito provavelmente diminuiria o número de benefícios concedidos pela União Federal nos impostos que têm receita distribuída, isso porque não seria mais possível preservar a totalidade de tributos cuja receita permanece exclusivamente em suas mãos. Vê-se nessa atitude egoística da União, como diz o bom e velho brocardo, uma cortesia com o chapéu alheio.¹³⁰

Reforçando o entendimento supra, Hugo de Brito Machado afirma que os moldes atuais de repartição de receitas que não englobam todos os tributos federais são trapaceados pelo poder central com uma certa facilidade. E por isso, seria mais adequado para a Federação Brasileira que a regra de partilha da arrecadação de tributos federais abrangesse a todos os tributos arrecadados pela União.¹³¹

É necessário mostrar que o posicionamento acima esposado sofre inúmeras críticas, com base no argumento legal trazido pelo parágrafo único do artigo 6 do Código Tributário Nacional¹³², que confere competência legislativa plena

129

Disponível

em:

<<http://sistemasweb.duquedecaxias.rj.gov.br:8088/webrun/WFRReports/Generated/2F5BDE70-4CBA-4948-BE4D-473A989F92CD.PDF>> Acesso em: 18 abr. 2018

¹³⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 133.

¹³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 119-120.

¹³² Art. 6o - A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. Parágrafo único – Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos. Disponível em: <BRASIL. Planalto Brasileiro. **Lei no 5.172**. Código Tributário Nacional. 1966> Acesso em: 19 mar. 2018.

ao ente competente para instituir o tributo. Em razão dessa prerrogativa, não há óbices para União renunciar tal receita, mesmo que seja distribuída.

Alexandre Mazza, valendo-se de um viés hermenêutico literal, defende que a aplicação do art. 6º, CTN, é absoluta e, portanto, o ente titular da competência pode exercê-la da forma que melhor lhe convier, pouco importando as eventuais consequências negativas que as suas ações venham a causar para os demais entes da federação.¹³³

Em similar postura ideológica, Oswaldo Pontes Filho defende que a competência tributária deve ser absoluta. Isso porque, para ele as competências são distribuídas de acordo com os papéis dos entes federados dentro da federação, desse modo, existe um porquê delas existirem e serem distribuídas daquela forma, não cabendo a entes favorecidos oporem-se ao exercício das mesmas por seus titulares. Para ele, a interferência atinge a função almejada pelo legislador constituinte para aquela determinada competência tributária.¹³⁴

Pelas ideias já abordadas, depreende-se que até mesmo as competências plenas não podem lesar o pacto federativo, que como cláusula pétrea, definiu a repartição das receitas tributárias (artigo 157 a 162 da CF) já prevendo que estas comporiam o orçamento do Estados e Municípios, assegurando a autonomia necessária dos moldes federalistas.

Encerrando tal temática pretendeu-se mostrar que a criação de um imposto sobre valor agregado poria fim à guerra fiscal, sem ferir o pacto federativo, visto que se efetuaría uma alteração constitucional que instituísse o repasse obrigatório de todos os tributos da União, resolvendo assim, muitos problemas existentes no atual modelo federalista. Ademais, uma mudança nesse sentido impediria atitudes discricionárias e lesivas da União para com os entes menores, reforçando a ideia de que ainda assim não haveria hierarquia entre os entes da federação, tampouco atos de abuso de poder do ente central.

Insta salientar que não é objeto deste trabalho o estudo de uma atual reforma tributária tampouco se busca esgotar os efeitos da aplicabilidade de um IVA. Pretende-se, apenas, demonstrar que a instituição de um imposto de valor agregado

¹³³ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 317.

¹³⁴ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Receitas Públicas: conceito e classificação**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Coords.). **Tratado de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 29.

é capaz de pôr fim à guerra fiscal. Mais ainda, tem-se plena consciência de que uma mudança no plano tributário como uma solução ao problema apresentado é um meio mais complexo e demorado, em virtude disso, esse trabalho busca trazer alternativas mais imediatas e capazes de amenizar alguns problemas.

3.1 CONCORRÊNCIA DESLEAL E A DESIGUALDADE REGIONAL DO PAÍS COMO POTENCIALIZADOR DO DESEQUILÍBRIO FISCAL

A princípio, vale dizer que os aspectos sociais, econômicos, bem como a efetividade ou não dos efeitos decorrentes da concessão do benefício fiscal será temática abordada no quinto capítulo, onde será possível demonstrar o posicionamento da presente autora acerca da real finalidade do benefício fiscal. De logo, cumpre expor questões prontas de serem entendidas em decorrência do anterior estudo do federalismo brasileiro e do fenômeno da guerra fiscal.

Um dos maiores objetivos do federalismo fiscal brasileiro e da Carta Magna é diminuir as desigualdades regionais e conseqüentemente, reduzir os problemas socioeconômicos do país.¹³⁵ Afirmando o exposto, a Constituição Federal preconiza:¹³⁶

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Sabe-se que na federação brasileira existem fortes traços de desigualdades materiais entre os entes desta federação, e raros são os mecanismos eficazes para equilibrar esse sistema e, por conseguinte, reduzir essas disparidades. Para agravar a situação, a União opta por omitir-se nas disputas existentes entre as unidades federadas e, ao realizar a arrecadação tributária, tende à centralização

¹³⁵ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 92-93.

¹³⁶ BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 12 mar. 2018.

mediante a criação daqueles tributos em que as receitas não se sujeitam à repartição obrigatória.¹³⁷

As carências acima abordadas são um dos fatores que ocasionam a referida Guerra Fiscal, ou seja, a disputa pela atração de investimentos. Os impactos dessa guerra atingem não somente a própria população local, mas também os entes da federação, os contribuintes e os próprios investidores. Há um claro “leilão às avessas”, onde as empresas buscam o estado em que irão instalar suas empresas/negócios, procurando aquele lugar que mais possa lhe oferecer benefícios, tanto financeiros, quanto em relação à mão-de-obra e localidade que favoreça seu comércio.¹³⁸

Ives Gandra da Silva Martins esclarece que na atual guerra fiscal são os investidores que determinam sua política aos Estados, situando-se onde lhes forem oferecidos maiores benefícios. Por isso, a Lei Suprema cria regras (unanimidade para autorizar a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS), que serão estudadas no tópico 3.3, para impedir que os Estados se sintam forçados a conceder incentivos por verdadeiros “leilões”.¹³⁹

Na escolha de sua instalação, uma indústria observa preço de mão de obra, matéria prima, logística, equipamentos, tributos, entre outros fatores que a farão obter os maiores lucros possíveis. Por isso, durante essa escolha, o empreendedor buscará sempre locais mais desenvolvidos em termos econômicos, em virtude da proximidade dos centros de consumidores, do trabalho especializado e outras vantagens. No entanto, essas preferências estão propensas a agravar as desigualdades regionais.¹⁴⁰

Inclusive, arrisca-se a indagar se os fatores de produção possuem eficiência alocativa, visto que a entidade empresarial se instaurará, verdadeiramente, nos locais que proporcionem maiores benefícios fiscais e não que

¹³⁷ MINATO, Maki. **Guerra Fiscal: ICMS e o Comércio Eletrônico**. 2014. Orientador: Professor Doutor Paulo Celso Bergstrom Bonilha. (Mestrado em Direito) — Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 70-71.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 70.

¹³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2014. p. 20.

¹⁴⁰ FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira; ROCHA, Altamirando Pereira da. **GUERRA FISCAL, PACTO FEDERATIVO E SEGURANÇA JURÍDICA: a proteção da confiança em face da supressão de benefícios fiscais inconstitucionais**. p. 16-17.

possuam características próprias atrativas. As questões mercadológicas e logísticas muitas vezes são ignoradas.¹⁴¹

Luís Rogério Sawaya Batista trouxe¹⁴², em seu livro, uma tabela que ilustra esse cenário:

Razões da Instalação de Plantas Produtivas em Outras UFs	
Benefícios fiscais	57,3%
Proximidade do mercado	57,3%
Custo de mão de obra	41,5%
Vantagens vocacionais específicas	39%
Sindicalismo atuante na região	24,4%
Saturação espacial	14,6%

Exemplificando a situação acima exposta, apresenta o recente caso da cervejaria Ambev, ocorrido em 2017, que desistiu de instalar mais uma de suas fábricas no Estado do Rio de Janeiro, exclusivamente por existir uma decisão judicial que impede a concessão de novos benefícios fiscais no Estado.¹⁴³

O aspecto concorrencial é muito nocivo para o desenvolvimento econômico. Não há paridade de armas, há uma desvantagem competitiva tanto para os governos estaduais quanto para empresas que não são contempladas pelos benefícios fiscais, em virtude de seus preços não conseguirem, muitas vezes, disputar com as empresas privilegiadas. É claro também que essas empresas não agraciadas, ao final, possuem menor lucratividade.¹⁴⁴

Outro aspecto negativo diz respeito ao sacrifício arrecadatário feito por alguns entes federados que desesperados por trazer investimentos aos seus

¹⁴¹ ABRAHAM, Marcus. **Indesejável Guerra Fiscal e a LC 160/2017**. Jota, p. 4. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/indesejavel-guerra-fiscal-e-a-lc-1602017-07092017>> Acesso em: 20 abr. 2018.

¹⁴² BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 116.

¹⁴³ BORTOLOZI, Tatiane. **Ambev desiste de fábrica no Rio por falta de incentivo fiscal**, p. 01. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/empresas/4937704/ambbev-desiste-de-fabrica-no-rio-por-falta-de-incentivo-fiscal>> Acesso em: 09 mai. 2018

¹⁴⁴ ABRAHAM, Marcus. **Indesejável Guerra Fiscal e a LC 160/2017**. Jota, p. 4. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/indesejavel-guerra-fiscal-e-a-lc-1602017-07092017>> Acesso em: 20 abr. 2018.

territórios, abrem mão de receitas públicas, reduzindo a carga tributária, pois sentem-se pressionados para conseguir ao menos compensar o que vem perdendo frente à política de incentivos realizada pelos seus vizinhos. No entanto, esta corrida fiscal gera prejuízos para todos os entes da federação, haja vista se ter uma queda significativa de recolhimento dos tributos a patamares abaixo do aceitável.¹⁴⁵

Insta salientar que a guerra fiscal deturpa o caráter arrecadatório do ICMS, pois a constante luta entre os Estados da Federação acarreta concessões desenfreadas de benefícios e por conseguinte, reduções arrecadatórias que não justificam os benefícios alcançados na realidade fática.¹⁴⁶

Para entender alguns pontos importantes, é preciso estabelecer um paralelo entre o termo extrafiscalidade e os benefícios fiscais. Quando um tributo tem característica de fiscalidade, sua finalidade é de abastecer os cofres públicos. Já a extrafiscalidade possui objetivos distintos ao puramente arrecadatórios, tem a função de estimular ou desestimular alguma conduta.¹⁴⁷

Dentro do conceito de extrafiscalidade, pode-se enquadrar os benefícios fiscais como instrumento alheio ao puramente arrecadatório, onde seu intuito principal é promover o desenvolvimento socioeconômico. Assim, o Estado institui determinados incentivos para alcançar atividades privadas.

Ademais, a extrafiscalidade do ICMS possui estreita relação com a questão concorrencial exposta anteriormente, pois é lesiva às empresas que possuirão grandes obstáculos na batalha do mercado, propiciando mais desestímulo à melhoria de eficiência e inovação.¹⁴⁸

Segundo Paulo de Barros Carvalho, os benefícios fiscais propiciam a redução das desigualdades regionais, sendo este mecanismo o único meio apto a possibilitar tratamento tributário diferenciado, além de redistribuir riquezas e

¹⁴⁵ FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira; ROCHA, Altamirando Pereira da. **GUERRA FISCAL, PACTO FEDERATIVO E SEGURANÇA JURÍDICA: a proteção da confiança em face da supressão de benefícios fiscais inconstitucionais**. p. 18.

¹⁴⁶ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 99.

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenção, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2014, p. 39-40.

¹⁴⁸ FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira; ROCHA, Altamirando Pereira da. **GUERRA FISCAL, PACTO FEDERATIVO E SEGURANÇA JURÍDICA: a proteção da confiança em face da supressão de benefícios fiscais inconstitucionais**. p. 18.

promover o desenvolvimento socioeconômico. Enfatiza ainda, que o uso de normas instituidoras de impostos é realmente recomendável para atingir as metas prevista nos arts. 3, III, 151, I e 170, VIII da Carta Magna.¹⁴⁹

Reconhece Hugo de Brito Machado que é indubitável que os Estados localizados em regiões mais ricas têm a possibilidade de conceder incentivos fiscais que não caracterizarão mecanismos de redução de desigualdade regional, muito pelo contrário, poderão agravar essas desigualdades. Sendo assim, é muito difícil acreditar que os benefícios fiscais estaduais são meios adequados para atingir esse fim.¹⁵⁰

O professor ainda complementa¹⁵¹:

Na verdade, a concessão de incentivos fiscais pelos Estados tem sido uma forma desesperada de lutar pela redução das desigualdades. Luta que poderia ser desnecessária se a União Federal concedesse incentivos fiscais como lhe faculta expressamente a Constituição.

O artigo 151, I da Carta Magna preconiza que é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.¹⁵² Ou seja, pode-se contrariar a uniformidade dos tributos federais, desde que seja para diminuir as desigualdades regionais.

Coaduna, ainda, com o pensamento de Hugo de Brito Machado, no sentido de que talvez a melhor solução para as desigualdades regionais seja a instituição de alíquotas de impostos federais regionalizados, onde a União concederá tratamento tributário privilegiado às empresas que se alojem em regiões menos avançadas. Esta conjuntura não ocasiona necessariamente em perda de

¹⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenção, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2014 . p. 40-43.

¹⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 131.

¹⁵¹ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁵² BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 abr. 2018

receita para o Fisco, pois há a viabilidade de elevar alíquotas dos mesmos impostos para contribuintes de outras regiões, para manter a arrecadação total.¹⁵³

Fica claro, então, que aqueles entes mais desenvolvidos conseguem oferecer benefícios mais atrativos e suportar por maior período as renúncias de receita. Este panorama existente no Brasil, país com acentuada desigualdade regional, potencializa o desequilíbrio fiscal da federação, onde esses entes atraem cada vez mais investimento, lesando mais os entes com menor desenvolvimento.¹⁵⁴

3.2 MODELO FEDERATIVO COMPETITIVO

É de amplo conhecimento que o federalismo brasileiro se fundamenta no princípio da cooperação, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 23 da Carta Magna:¹⁵⁵

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. (grifou-se)

Acerca do surgimento do federalismo nos moldes cooperativos, André Elali expõe:

Na época da formação da Federação norte-americana, dos treze Estados que a compuseram, doze já tinham Constituições individuais, havendo todos, no entanto, admitido a superioridade da União Federal para a formação do sistema que até hoje existe. De tempos em tempos, desenvolveu-se o federalismo daquele Estado, culminando no modelo dualista, hoje abandonado; na verdade, substituído pelo modelo cooperativo, consistindo numa maior interação entre os Estados e a União.

¹⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 132.

¹⁵⁴ ABRAHAM, Marcus. **Indesejável Guerra Fiscal e a LC 160/2017**. Jota, p. 4. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/indesejavel-guerra-fiscal-e-a-lc-1602017-07092017>> Acesso em: 20 abr. 2018.

¹⁵⁵ BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 19 abr. 2018

O federalismo cooperativo traduz a necessidade de harmonia mútua entre os entes da federação, podendo falar até em observância das obrigações existente entre eles.¹⁵⁶ Ou seja, nesse contexto, os entes federados devem empenhar-se em atingir um objetivo comum: o desenvolvimento nacional.

Entende-se que a existência de um grau saudável de competitividade entre os Estados funciona como um impulso para aplicação eficiente da receita pública, de forma a aperfeiçoar seus orçamentos e serviços públicos. Contudo, é preciso estar atento para quando essa competitividade se torna predatismo, ou seja, quando a competição provoca prejuízos para a União e Estados-membros. Vislumbra-se a nocividade desta prática, quando os Estados com ânsia de atrair investimentos concedem benefícios fiscais desconsiderando os reflexos na economia nacional.¹⁵⁷

Uma federação deve equalizar os modelos de cooperação e competição. Nos moldes cooperativos há meios de parceria a serem aprovados pelos entes federativos, sendo essencial para aprimorar a utilização de recursos, para ajudar governos menos preparados ou mais carentes a realizarem determinadas tarefas. Além disso, é fundamental no acometimento de práticas financeiras predatórias. Contudo, deve-se ter cuidado para o cooperativismo não se confundir com a verticalização, onde há mais subordinação do que em parceria.¹⁵⁸

Fazendo um paralelo, a concessão unilateral de benefícios fiscais está em desconformidade com o ideal de federalismo cooperativo, pois os estados agem de forma isolada na prática de exoneração fiscal.

A guerra fiscal faz com que uma nação que adota o princípio da cooperação migre para um modelo de federalismo competitivo, onde os entes federados disputam entre si buscando as mais satisfatórias oportunidades para seus territórios.¹⁵⁹

¹⁵⁶ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 42.

¹⁵⁷ BASSOLI, Marlene Kempfer; PEREIRA, Guilherme Luis Muramatsu. Concorrência tributária desleal: guerra fiscal entre os entes da Federação. **Revista de Direito Público**. Londrina, V. 3, n. 2, mai/ago. 2008, p. 59.

¹⁵⁸ ABRUCIO, Fernando Luiz. **A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do Governo Lula**. Revista de Sociologia e Política, Curitiba, n. 24, jun. 2005, p. 44.

¹⁵⁹ OLIVEIRA, Luiz Guilherme. **Federalismo e Guerra Fiscal**. Pesquisa e Debate. São Paulo, v. 10, n. 2(16), 1999, p. 113

Conclui-se, portanto, que o modelo federativo do Brasil que deveria ser cooperativo, caminha muito mais para moldes competitivos, em um contexto de guerra fiscal.

3.3 LEI COMPLEMENTAR 160/2017: FIM DA GUERRA FISCAL?

Inicialmente, cumpre dizer que as leis complementares em matérias tributárias buscam ajustar a produção legislativa ordinária com os mandamentos constitucionais. Com efeito, o constituinte visando dar harmonia e uniformidade ao regramento jurídico do ICMS¹⁶⁰, dispôs em seu art. 155, § 2º, XII, g da Constituição Federal de 1988, que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.¹⁶¹

Tem-se discutido se a Lei Complementar nº 160/2017 tem o condão de acabar com a guerra fiscal entre os Estados. A legislação em questão dispõe sobre o convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberarem sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Em linhas mais claras, a Lei Complementar nº 160/2017 visa convalidar os incentivos fiscais concedidos de forma irregular no passado, reduzindo assim, os efeitos negativos da concorrência fiscal estadual. Isso quer dizer que há a validação daqueles incentivos concedidos sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), estando em desacordo com o que preceitua a Lei Complementar nº 24/75.¹⁶²

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenção, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2014 . p. 54.

¹⁶¹ BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 11 abr. 2018

¹⁶² ABRAHAM, Marcus. **Indesejável Guerra Fiscal e a LC 160/2017**. Jota, p. 01. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/indesejavel-guerra-fiscal-e-a-lc-1602017-07092017>> Acesso em: 15 abr. 2018

É necessário relembrar a Lei Complementar nº 24/75 que dispunha que a concessão de isenções do ICMS dependia da decisão unânime dos Estados integrantes do CONFAZ, ou seja, só é permitido a um Estado conceder benefícios fiscais a seus contribuintes se todos os outros estiverem de acordo.¹⁶³

Há, portanto, um cenário onde vários Estados concederam anteriormente benefícios fiscais de forma unilateral, desrespeitando a realização de convênios e conseqüentemente causando insegurança jurídica aos contribuintes que desfrutaram do benefício concedido.¹⁶⁴

Sendo assim, após uma leitura analítica da Lei Complementar n. 160/2017, depreendeu-se que esta lei tem por finalidade trazer segurança jurídica aos contribuintes de ICMS.

Isso porque, anteriormente, as empresas que foram atraídas pela concessão de benefícios fiscais pelos Estados e Distrito Federal, e assim, usufruíram da redução ou isenção de carga tributária como compensação aos investimentos realizados no território da unidade federada concedente da benesse fiscal, corriam risco de ter os benefícios fiscais revogados, e além disso, de serem cobrados por toda carga tributária até então reduzida ou isentada.

Em outras palavras, pode-se dizer que com o advento da referida Lei Complementar há o término da glosa de créditos do ICMS feita pelo Estado destinatário em decorrência da comercialização de certa mercadoria no Estado de origem, onde os incentivos fiscais concedidos foram usufruídos. Desta forma, consoante o artigo 5º da Lei Complementar nº 160/2017, com a remissão dos incentivos concedidos no passado torna-se possível afastar a aplicação das sanções previstas no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, incluindo a pretensão de "ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria".¹⁶⁵

¹⁶³ SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 41.

¹⁶⁴ ABRAHAM, Marcus. *Op. Cit.* Jota, p. 4. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/indesejavel-guerra-fiscal-e-a-lc-1602017-07092017>> Acesso em: 15 abr. 2018

¹⁶⁵ AYRES, Fernando Gomes de Souza. **Reflexos da Lei Complementar nº 160. Valor Econômico**, p. 2. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/5131530/reflexos-da-lei-complementar-n-160>> Acesso em: 17 abr. 2018

Devido à importância do tema, se conferiu repercussão geral no Recurso Extraordinário 628075 do Supremo Tribunal Federal.¹⁶⁶

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. CUMULATIVIDADE. ESTORNO DE CRÉDITOS POR INICIATIVA UNILATERAL DE ENTE FEDERADO. ESTORNO BASEADO EM PRETENZA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL INVÁLIDO POR OUTRO ENTE FEDERADO. ARTS. 1º, 2º, 3º, 102 e 155, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 8º DA LC 24/1975. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA.

(RE 628075 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 13/10/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-228 DIVULG 30-11-2011 PUBLIC 01-12-2011)

Já se discutia, antes da LC n. 160/2017, a possibilidade de perdoar os benefícios fiscais declarados inconstitucionais, concedidos em um nítido ambiente de guerra fiscal. Os argumentos trazidos envolvem o princípio da segurança jurídica, já explanado nesse tópico, e a ideia de subvenção para investimento, onde esses benefícios muito embora inconstitucionais e ilegais, fomentam setores da economia e auxiliam o implemento de políticas públicas.¹⁶⁷

Vê-se tal discussão na Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 851.421 do STF.¹⁶⁸

IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – GUERRA FISCAL – BENEFÍCIOS FISCAIS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS – CONVALIDAÇÃO SUPERVENIENTE MEDIANTE NOVA DESONERAÇÃO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à

¹⁶⁶ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 628075**. Recorrente: GELITA do BRASIL LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgado em 13 out. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28CONCESSAO+UNILATERAL+DE+BENEFICIO%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/yb9ej5w9>> Acesso em: 18 abr. 2018

¹⁶⁷ FUNARO, Hugo; SOUZA, Hamilton Dias de. **Lei Complementar aprovada viabiliza fim da guerra fiscal**. CONJUR, p. 4. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-03/opiniaio-lei-complementar-aprovada-viabiliza-fim-guerra-fiscal>> Acesso em: 17 abr. 2018

¹⁶⁸ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 851.421**. Recorrente: Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Recorrido: Câmara Legislativa do Distrito Federal. Distrito Federal. Julgado em 21 mai. 2015 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asps1=%28INCONSTITUCIONAL+GUERRA+FISCAL%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/ybhj6rd6>> Acesso em: 18 abr. 2018.

constitucionalidade da prática mediante a qual os estados e o Distrito Federal, respaldados em consenso alcançado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, perdoam dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais assentados inconstitucionais pelo Supremo, porque implementados em meio à chamada guerra fiscal do ICMS.

(RE 851421 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 21/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-171 DIVULG 31-08-2015 PUBLIC 01-09-2015) (grifou-se)

Se houver o atendimento dos preceitos trazidos pelos artigos 1º, 2º e 3º da Lei Complementar nº 160/2017 e, por conseguinte, a regularização dos benefícios fiscais irregularmente concedidos, tem-se a perda do objeto de processos administrativos e judiciais. Há, então, uma questão prejudicial que demanda a necessidade de suspensão desses processos que tratam da guerra fiscal, em respeito à celeridade e eficiência processuais. Com isso, busca-se evitar a prolação de decisões antagônicas.¹⁶⁹

Por todo o exposto, ressalta que há a plena concordância no sentido de que a nova lei em comento traz maior segurança jurídica aos contribuintes nos casos de concessão unilateral de benefícios fiscais. Contudo, não se pode afirmar que LC nº 160/2017 acabará com a guerra fiscal.

A referida Lei trouxe a previsão de penalidades aplicáveis em caso de concessão futura ou manutenção de incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais sem a prévia aprovação do CONFAZ. Tais sanções possuem como inspiração a Lei Complementar nº 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal.

O artigo 6º da LC 160/2017 permite que se limite financeiramente o ente que continuar a conceder benefícios fiscais inconstitucionais, da seguinte forma: não recebimento de transferências voluntárias; não obtenção de garantia de outro ente; e proibição de contratar operações de crédito, salvo aquelas destinadas à redução de gastos com pessoal e ao refinanciamento da dívida mobiliária.

Contudo, a aplicação das penalidades descritas acima é condicionada ao acolhimento, pelo Ministro da Fazenda, de representação apresentada por Governador de Estado ou do Distrito Federal. Depois do acolhimento, a unidade

¹⁶⁹ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; GOMES, Daniel de Paiva. **LC 160/2017 e Guerra Fiscal**. JOTA, p. 2. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-03/opinio-lei-complementar-aprovada-viabiliza-fim-guerra-fiscal>> Acesso em: 16 abr. 2018

federada interessada é ouvida e se a representação for procedente, será publicada portaria quando as penalidades começarão a incidir (§§ 1º, 2º e 3º do artigo 6º da LC 160/2017).

Se reconhece que o procedimento exposto acima adia o começo da aplicação das repressões, todavia, seu respeito é extremamente necessário para a observância do contraditório. Em verdade, o grande problema da ineficácia das sanções apresentadas está na natureza das penalidades, acrescido à situação fiscal catastrófica de diversos estados que extrapolam o limite de despesas com pessoal. Assim, não faz diferença para o ente federado que já está suscetível de sofrer as sanções da LRF, continuar a conceder unilateralmente benefícios fiscais. Um exemplo é o Estado de Rio de Janeiro que espera a homologação do seu plano de recuperação fiscal, com a existência de sanções mais graves do que aquelas ligadas ao endividamento.¹⁷⁰

Outro aspecto se refere à impossibilidade dos entes concedentes de benefícios inconstitucionais fazerem jus às transferências voluntárias. Estas transferências se diferenciam das obrigatórias, pois refletem o intuito cooperativo, de auxílio financeiro que um ente tem para com o outro e por isso, possui uma característica de discricionariedade e não obrigatoriedade. Nota-se que houve uma queda significativa no montante das transferências voluntárias realizadas pela União aos entes menores, a partir de um quadro demonstrativo divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional¹⁷¹:

TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS (ACUMULADO JUNHO 2017/JUNHO 2016)	
REGIÃO NORTE	-59%
REGIÃO NORDESTE	-62%
REGIÃO SUDESTE	-53%
REGIÃO SUL	-34%
REGIÃO CENTRO-OESTE	-27%

¹⁷⁰ PISCITELLI, Tathiane; VILLAS BÔAS, Guilherme. **A ineficácia das sanções previstas na LC 160/2017**. JOTA, p. 2. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-ineficacia-das-sancoes-previstas-na-lc-1602017-24082017>> Acesso em: 18 abr. 2018

¹⁷¹ BRASIL. **Transferências Discricionária**. Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/transferencias-discricionarias>> Acesso em 18 abr. 2018

TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS (ACUMULADO JUNHO 2017/JUNHO 2016)	
TOTAL:	-51%

Conclui-se, portanto, que as penalidades trazidas pela LC 160/2017 não estariam aptas a acabar com a guerra fiscal, seja em razão das inadequações das sanções frente à situação fiscal em que se encontram os estados, seja porque essas penalidades não trarão ganho financeiro capaz de solucionar a crise que assola as contas públicas. Teme-se, inclusive, que os entes federados que já estão submetidos a tais sanções, poderão conceder benefícios ainda mais agressivos.¹⁷²

¹⁷² PISCITELLI, Tathiane; VILLAS BÔAS, Guilherme. **A ineficácia das sanções previstas na LC 160/2017**. JOTA, p. 4. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-ineficacia-das-sancoes-previstas-na-lc-1602017-24082017>> Acesso em: 18 abr. 2018

4 RECEITAS PÚBLICAS

Supridos alguns aspectos práticos essenciais para esclarecer as problemáticas envolvendo a relação entre o federalismo brasileiro e guerra fiscal, bem como a forma que tais querelas são discutidas frente à realidade do país, torna-se imprescindível estudar os traços teóricos e didáticos capazes de nortear o leitor em relação ao enquadramento do assunto por qual perpassa todas as partes deste trabalho - benefícios fiscais - no ramo do Direito Financeiro, objeto de exploração desta pesquisa.

De início, far-se-á uma breve síntese do conceito de receita pública. Segundo Aliomar Baleeiro, a “receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.” Mais explanações serão feitas a seguir.

4.1. DISTINÇÃO ENTRE INGRESSO, ENTRADA E RECEITA

Como dito na citação de Aliomar Baleeiro trazida à fl. 15, existiu um período em que os governos realizavam extorsões sobre povos vencidos de guerra ou recebiam doações voluntárias destes. Contudo, esse tempo passou.

No período moderno, o Estado assumiu um comportamento intervencionista. Aumentou-se as finalidades extrafiscais (busca atender objetivos outros no âmbito econômico e social), em virtude da expansão da atividade financeira.¹⁷³

Houve uma evolução no número de despesas públicas decorrente do conhecimento do povo sobre o poder político. Por isso, fez-se necessário que o Estado buscasse outros meios de angariar recursos financeiros, através do seu *ius imperii* (tributo), que pudessem manter uma movimentação constante e definitiva de ingressos.¹⁷⁴

¹⁷³ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Receitas Públicas: conceito e classificação**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Coords.). **Tratado de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 8-10.

¹⁷⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 42.

Desta forma, surgiu o tributo, onde o Estado se vale do seu poder de império para subtrair do seu povo uma fração das suas rendas sem que houvesse qualquer contraprestação. Lado outro, o Estado faz uso de seu patrimônio e serviços, como forma de auferir lucros.¹⁷⁵

Bernardo Ribeiro de Moraes sintetiza essa ideia, denominando de Instrumentos de Receitas Públicas os meios que o Estado possui para fazer frente às despesas existentes. São inúmeros os instrumentos: utilização dos próprios recursos estatais, emissão de moeda, uso do poder fiscal na criação de tributos, receitas derivadas e compulsórias, entre outros.¹⁷⁶

O ingresso de dinheiro nos cofres públicos pode ser transitório ou definitivo. Se provisórios são chamados de “movimento de fundos” ou “fluxo de caixa”. No entanto, só há de se falar em receita pública, se estiver presente a característica da definitividade.¹⁷⁷

O mero ingresso corresponde aos valores transferidos ao governo gestor, mas que precisam, em um determinado momento, sair dos cofres públicos, seja em virtude de determinação legal ou até mesmo por força de um contrato firmado.¹⁷⁸

Segundo Regis Fernandes de Oliveira, entende-se como entrada “todo dinheiro que ingressa nos cofres públicos, seja a que título for”. É importante destacar que nem todo ingresso equivale a uma receita, visto que existem entradas que não ficam nos cofres públicos, possuem caráter é provisório e são conhecidas como entradas provisórias.¹⁷⁹

Os empréstimos públicos, assim como fiança e as garantias necessárias para participação de um procedimento licitatório são exemplos de entradas provisórias, pois necessitam ser devolvidos. Em todos esses casos não se tem um aumento do patrimônio público, já que eles serão sempre devolvidos em

¹⁷⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 42.

¹⁷⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1984, p. 150.

¹⁷⁷ SQUIZZATO, Ana Carolina. **Direito Financeiro e Econômico**. São Paulo: Editora Método, 2013, p. 33.

¹⁷⁸ PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro Esquematizado**. 5. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2015, p. 94.

¹⁷⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 257.

momento posterior, por isso, também são chamadas de “recursos de terceiros” ou “ingressos extraorçamentários”.¹⁸⁰

Nesse sentido, o Poder Público pode antecipar uma receita via operação de crédito, conforme dispõe o art. 165, § 8º da Constituição Federal de 1988:¹⁸¹

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Outro exemplo é o empréstimo compulsório previsto no art. 148 da Constituição Federal de 1988. Seu caráter compulsório é devido à obrigatoriedade imposta aos particulares para realizar seu pagamento. Contudo, ainda assim, trata-se de empréstimo, ou seja, deve ser devolvido conforme disposto na lei que o instituir:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Assim que as condições (art. 148, I e II, CF) que o deram ensejo cessarem, o dinheiro é devolvido, caracterizando, portanto, um ingresso provisório.

Plácido e Silva muito bem conceitua receita pública, dizendo que esta consiste no “complexo de valores recebidos pelo erário público, sejam provenientes

¹⁸⁰ SQUIZZATO, Ana Carolina. **Direito Financeiro e Econômico**. São Paulo: Editora Método, 2013, p. 33.

¹⁸¹ BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 24 abr. 2018.

de rendas patrimoniais, sejam resultantes de rendas tributárias, destinados a fazer frente à despesa pública”.¹⁸²

Por fim, acerca das chamadas entradas definitivas, Aliomar Baleeiro expõe que “receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.¹⁸³

No mesmo sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes define receita pública como “a soma de dinheiro percebida pelo Estado, ou órgão público, com aumento de seu patrimônio”.¹⁸⁴

4.2. CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS PÚBLICAS

Apesar de suas dificuldades, a realização de classificações é de extrema importância, pois permite diferenciar as peculiaridades e categorias. Além disso, possibilita a construção de terminologias corretas, a partir dos elementos ofertados.¹⁸⁵

As receitas possuem classificação doutrinária (quanto à periodicidade, origem e quanto à aplicação), trazida pelos conhecedores da matéria, e classificação legal (podem ser correntes ou de capital), advinda de disposições trazidas pela Lei 4.320/64.

Quanto à periodicidade, as receitas podem ser ordinárias ou extraordinárias. As ordinárias possuem previsibilidade na sua arrecadação, ou seja, seu fluxo é sempre estável, constante. Já as extraordinárias possuem caráter imprevisto e circunstancial. A importância desta classificação gira em torno da composição orçamentária, pois é preciso dispor de meios de expectativa de receitas para que se consiga estabelecer as despesas públicas a serem realizadas.¹⁸⁶

¹⁸² SILVA, Plácido e. **Noções de finanças e direito fiscal**. 2. ed. Curitiba: Guairá, 1941, p. 116.

¹⁸³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução ao estudo das finanças**. 19. ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 152.

¹⁸⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1984, p. 145.

¹⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, 2015, p. 157.

¹⁸⁶ ABRHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 111.

Outro aspecto relevante relacionado a esta classificação trata-se do equilíbrio fiscal. Não se pode ter a vinculação de despesas fixas e receitas ocasionais, pois pode ocorrer uma instabilidade nas contas públicas e por conseguinte, um *déficit* no orçamento. Além disso, não é aconselhável que haja receitas remanescentes sem que se tenha previsão das despesas, visto que acarreta um acúmulo de receitas sem que exista uma real destinação para fazer frente às necessidades coletivas.¹⁸⁷

Quanto à categoria econômica, as receitas podem ser correntes ou de capital. Quando as receitas advêm de atividades próprias do Estado, fala-se em receita corrente. Mas quando o Estado procura angariar os recursos através de operações externas, fala-se em receitas de capital.¹⁸⁸ Ambas as classificações são especificadas pelo art. 11 da Lei 4.320/1964:

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente.

A última classificação merece um maior destaque. Quanto à origem, as receitas podem ser originárias, derivadas ou transferidas.

A maior parte da doutrina, a exemplo de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho¹⁸⁹, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho¹⁹⁰ e Aliomar Baleeiro,¹⁹¹

¹⁸⁷ ABRHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 112.

¹⁸⁸ PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro Esquemático**. 5. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2015, p. 96.

¹⁸⁹ FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Receitas Públicas: conceito e classificação**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Coords.). **Tratado de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 12.

¹⁹⁰ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 149.

¹⁹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução ao estudo das finanças**. 19. ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 153.

entende que as receitas originárias advêm da utilização econômica e voluntária de bens ou serviços do Estado. A obtenção dessas receitas ocorre por meio de regime de direito privado. O administrado opta por utilizar bens ou serviços públicos ao invés do privado, por isso, deve-se pagar um preço público.

No entanto, existem algumas discussões acerca da origem das receitas originárias. José Dalton Vitorino Leite diz que nem toda receita originária é auferida do patrimônio Estatal, visto que as doações realizadas pelos particulares ao Estado são também receita originária, mesmo que, eventualmente, se trate de patrimônio particular.¹⁹² Já Bernardo Ribeiro de Moraes entende que as doações feitas pelos particulares ao Poder Público se enquadram como receita derivada.¹⁹³

Encerrado tais divergências doutrinárias, insta trazer à baila o posicionamento de Rubens Gomes de Souza que assevera que as receitas públicas sempre provêm do patrimônio dos particulares, abrangendo, até mesmo, as receitas originárias.¹⁹⁴

O entendimento que se adota no presente trabalho é que as receitas originárias nada mais são do que “aquelas que resultam da atuação do Estado, sob regime de direito privado, na exploração de atividade econômica. São as resultantes do domínio privado do Estado”.¹⁹⁵

Dentro das receitas originárias, há as chamadas receitas patrimoniais (mobiliárias e imobiliárias), comerciais e industriais.

As receitas patrimoniais, como o próprio nome já indica, surgem quando se explora o patrimônio do Estado. É o exemplo das compensações financeiras (royalties). Estas receitas podem, ainda, ser mobiliárias quando decorrem de títulos representativos de crédito ou ações (indicativas do percentual do capital social que possui em uma empresa), ou imobiliárias, que são resultantes do

¹⁹² LEITE, José Dalton Vitorino *apud* RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 149.

¹⁹³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1984, p. 148.

¹⁹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. revista, aumentada e atualizada. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960, p. 21

¹⁹⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 46.

pagamento de foro, laudêmio, da venda ou utilização, pelos particulares, de bens imóveis pertencentes ao Poder Público.¹⁹⁶

Já as receitas industriais e comerciais, espécies de receitas originárias, são oriundas da atividade empresarial. O Estado escolhe explorar o patrimônio empresarial para impulsionar o desenvolvimento de algumas atividades econômicas, visto que a iniciativa privada se mostra ineficaz em realizá-lo. Além disso, são setores que possuem resultados tardios e por conta disso, o particular não se sente atraído para investir seu capital. Esses aspectos aliam-se à postura intervencionista do Estado, responsável por assumir a função de gestão das empresas industriais e comerciais.¹⁹⁷

Ainda quanto à origem das receitas, elas também podem ser derivadas. Estas decorrem do *jus imperii* do Estado, ou seja, do seu exercício do poder soberano sobre os seus súditos, impondo, de forma coercitiva, o pagamento de tributo, que na atualidade representa a principal fonte de receita pública.¹⁹⁸ O poder de tributar está previsto no texto constitucional, através das competências tributárias. Além dos tributos, as receitas derivadas englobam também, as multas e penalidades pecuniárias aplicadas pelas autoridades administrativas e judiciárias.

Pode-se dizer que as receitas derivadas correspondem às espécies tributárias, com exceção dos empréstimos compulsórios, já que estes são entradas provisórias. Fora isso, o imposto, taxa, a contribuição de melhoria e as contribuições especiais são receitas derivadas tributárias.

Como última classificação, aborda-se nesse texto, as chamadas receitas transferidas, que são aquelas arrecadadas pelo ente competente, por meio da instituição de tributos próprios, mas o produto da sua arrecadação é repassado para entes federativos menores. Essa distribuição entre os entes da federação visa viabilizar a co-existência independente dos membros federativos.¹⁹⁹

As receitas transferidas podem ser obrigatórias e voluntárias. Nas obrigatórias, o ente competente para arrecadar, em verdade, não é, imperiosamente,

¹⁹⁶ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Receitas Públicas: conceito e classificação**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Coords.). **Tratado de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 12.

¹⁹⁷ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, 2017, p. 47.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 55.

¹⁹⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. Rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 271.

o titular do tributo recolhido. Cabe a este, repassá-lo aos outros entes federados. Por outro lado, as receitas transferidas voluntárias são concedidas como forma de auxílio, assistência e não equivalem a uma contraprestação. Exemplo deste último caso é o repasse de recursos para que sejam aplicados em obras públicas, como de saneamento básico.²⁰⁰

4.3. RENÚNCIA DE RECEITA E OS BENEFÍCIOS FISCAIS

A Lei de Responsabilidade Fiscal traz em seu art. 11 que para que exista responsabilidade na gestão é preciso a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência do ente da Federação. Ou seja, a regra é a arrecadação fiscal de receitas públicas, sendo a renúncia de receita a exceção. Por isso, o ente que deixar de instituir os tributos de sua competência constitucional ofenderá o princípio da responsabilidade na administração das verbas públicas, ao passo que, de maneira premeditada, escolhe não angariar as receitas tributárias.²⁰¹

A renúncia de receita corresponde aos incentivos fiscais especificados no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, quais sejam: anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

O § 6º, do art. 150 da Constituição Federal de 1988²⁰² dispõe que qualquer desses incentivos citados acima só podem ser concedidos mediante lei

²⁰⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. Rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 273.

²⁰¹ PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro esquematizado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 97.

²⁰² 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 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. BRASIL, **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > Acesso em: 11 mai. 2018.

específica, federal, estadual ou municipal, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Ademais, é importante estabelecer a relação existente entre benefício fiscal, despesa pública e gasto tributário. A despesa pública é economicamente quantificada (há o repasse de recursos público para o particular), já o benefício fiscal consiste em um tratamento especial de tributação que acarreta a redução no montante da arrecadação, podendo apenas ser estimado.²⁰³

Desta forma, criou-se o termo *tax expenditure*, que significa gasto tributário, para se referir à queda nos níveis de receitas tributárias, em virtude dos benefícios fiscais concedidos.²⁰⁴

A última distinção a ser apontada é em razão da similitude entre os benefícios fiscais e as subvenções. Como já visto, os benefícios fiscais são preceitos especiais, que conferem tratamento diferenciado a um contribuinte específico, que têm como resultado a diminuição de receitas públicas.²⁰⁵

Já as subvenções, para Regis de Oliveira consistem no “auxílio financeiro, previsto no orçamento, para ajudar entidades para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais”.²⁰⁶

Por fim, insta salientar que os estímulos fiscais, como já visto, possuem o intuito de desenvolver certas regiões ou áreas específicas da economia, pois apresentam a característica de extrafiscalidade. A consequência da concessão de benefícios fiscais é a privação do vulto de receita renunciada, pois acarreta em uma clara diminuição no número de receitas arrecadadas.²⁰⁷

4.3.1 Benefícios Fiscais X Incentivos Fiscais

²⁰³ HENRIQUES, Elcio Flori. **Benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 52-53.

²⁰⁴ *Ibidem*, p. 48-49.

²⁰⁵ *Ibidem*, p. 37.

²⁰⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 709.

²⁰⁷ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 190.

É indiscutível que a natureza jurídica dos benefícios e incentivos fiscais é tributária, por isso devem ser estudadas sob a perspectiva do direito tributário.²⁰⁸

Tanto os benefícios quanto os incentivos fiscais são estímulos que possuem característica ou de extrafiscalidade ou regulatória. Servem para impulsionar o desenvolvimento econômico e social.²⁰⁹

Faz-se menção à nota técnica n. 10/2009 divulgada pela Superintendência das Normas da Receita Pública do Estado do Mato Grosso, que se predispõe a distinguir esses institutos. Afirma-se que a diferença entre eles é de gênero e espécie, de modo que se pode dizer que todo incentivo é benefício, mas nem todo benefício é incentivo.²¹⁰

Para a Superintendente de Normas da Receita Pública do Estado do Mato Grosso, os benefícios fiscais possuem caráter excepcional, criados para tutelar interesses públicos extrafiscais. Já incentivos fiscais, também situados na seara da extrafiscalidade, representam uma redução do *quantum debeatur* de natureza tributária, ou até mesmo a extinção da exigibilidade. A concessão dos incentivos, se legítima, configura mecanismo voltado à conquista do bem comum.²¹¹

Reforça, ainda, tal distinção, afirmando que o benefício fiscal é toda liberalidade tributária que busque atender interesse público de qualquer ordem, enquanto o incentivo é um meio apto à satisfazer interesses econômicos e sociais. Em suma, considera o incentivo fiscal fomentador de atividades econômicas em troca de contrapartidas de cunho social.²¹²

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho também diferencia tais institutos, asseverando que a palavra benefício traz a noção de ganho, proveito e

²⁰⁸ MELLO, Gustavo Miguez de; SIMÕES, Luiz Carlos Marques. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 126.

²⁰⁹ *Ibidem*, p. 129.

²¹⁰ MATO GROSSO. Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso. **Nota técnica n. 010/09**, p. 02. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/04256E4C004D9CE4/BDFDF560841CF35E04256CA7004FCD3E/5F6038496E1DDF81842576AC00632ECA>> Acesso em: 30 abr. 2018.

²¹¹ MATO GROSSO. Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso. **Nota técnica n. 010/09**, p. 02. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/04256E4C004D9CE4/BDFDF560841CF35E04256CA7004FCD3E/5F6038496E1DDF81842576AC00632ECA>> Acesso em: 30 abr. 2018.

²¹² MATO GROSSO. Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso. **Nota técnica n. 010/09**, p. 02. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/04256E4C004D9CE4/BDFDF560841CF35E04256CA7004FCD3E/5F6038496E1DDF81842576AC00632ECA>> Acesso em: 30 abr. 2018

vantagem, enquanto, incentivo diz respeito ao ato de estimular, incitar e incentivar. Sendo assim, traduzem ideias diferentes, onde o benefício é um gênero do qual o incentivo é uma espécie.²¹³

Além disso, aborda-se que incentivos e benefícios fiscais não são sinônimos, posto que o gênero benefícios consiste em ato de voluntariedade do Estado e constitui uma renúncia fiscal (deixa de arrecadar algum tributo). Não implica, necessariamente, no desejo de tirar proveito do destinatário. Já com os incentivos fiscais, o Estado almeja uma contrapartida, como aumento de emprego, criação de projetos sociais, entre outros.²¹⁴

Contudo, o presente trabalho escolheu não diferenciar a nomenclatura benefício fiscal e incentivo fiscal. Aqui, para evitar confusões terminológicas, esses dois termos são tratados como sinônimo. Até mesmo porque, o § 2º, XII, g do art. 155 da própria Carta Magna de 1988 não as distinguiu, assim como o art. 14 da Lei de Responsabilidade também não o fez.

Outra distinção que merece ser brevemente abordada é a de incentivos fiscais e incentivos financeiros. Aqueles são concedidos por meio de isenções tributárias, que podem ser totais ou parciais (atua sobre a receita pública), enquanto estes são dados pelo Estado aos particulares, tornando o crédito menos oneroso ou até mesmo devolvendo tributos arrecadados. Impactando, portanto, sobre a despesa pública.²¹⁵

É interessante trazer um exemplo muito conhecido no Brasil, capaz de clarificar alguns temas vistos acima. A Zona Franca de Manaus (ZFM), instituída pelas Lei 3.173/57 e Decreto-lei 288/67, recebe incentivos fiscais que caracterizam um singular modelo de desonerações tributárias por meio das políticas de benefícios

²¹³ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro**/Carlos Alberto de Moraes Ramos; coordenador Pedro Lenza. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 316.

²¹⁴ VIANA, Juvêncio Vasconcelos; VIANA NETO, Matteus. Acerca dos incentivos fiscais. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 338-339.

²¹⁵ SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Incentivos na federação brasileira. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 34-35.

fiscais que visam o desenvolvimento econômico da região, assim como sua integração com outras regiões do Brasil.²¹⁶

4.3.2. Análise das Espécies de Renúncia de Receita

O §1º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal discrimina as espécies de renúncia de receita, quais sejam, 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:²¹⁷

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:

§ 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.

Vale dizer que o rol legal exposto acima é exemplificativo, pois dispõe que a renúncia também pode caracterizar outros benefícios que possuam tratamento diferenciado, desde que sejam de natureza tributária, que impliquem em redução ou supressão da imposição fiscal atribuída ao contribuinte.²¹⁸

Para o estudo de algumas das espécies que serão abordadas a seguir, é preciso entender alguns aspectos sobre a hipótese de incidência tributária. “A hipótese de incidência é a previsão abstrata do nascimento da obrigação”. Há a obrigação de pagar dependendo da descrição dos fatos, em termos outros, há a subsunção do fato gerador (ocorrência fática) à norma.²¹⁹

²¹⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites formais à concessão de incentivos fiscais. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 105-107.

²¹⁷ BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 29 abr. 2018.

²¹⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 276-277.

²¹⁹ *Ibidem*, p. 298.

Primeiro há que se falar na isenção. O poder de isentar é resultante do poder de tributar. Regis de Oliveira assevera, ainda, que “a isenção é privilégio fiscal no qual ocorre a suspensão da eficácia da hipótese de incidência da norma tributária mediante lei específica. Ocorre a dispensa do pagamento de um tributo que em princípio seria devido.”²²⁰

Diferente da imunidade que possui previsão constitucional, a isenção é decorrente de lei (art. 176 do Código Tributário Nacional). A lei que institui o tributo abre uma “brecha” em sua incidência para que, em circunstâncias específicas, se retire a exigência tributária.

As isenções podem ser à título gratuito (não é necessário contraprestação do contribuinte) ou à título oneroso, onde a concessão da isenção é submetida a um termo, uma contraprestação ou um investimento realizado pelo contribuinte. Existe também a isenção condicional que constitui, mesmo que revogada, direito líquido e certo de uso ao contribuinte, diferentemente do que ocorre nas isenções incondicionais ou por tempo indeterminado, que se revogadas não produzem direitos. Por fim, as isenções também podem ser subjetivas ou objetivas. Estas atingem mercadorias ou coisas, já aquelas, não incidem sobre determinadas pessoas apontadas em lei.²²¹

A segunda espécie a ser abordada é a anistia que consiste em um benefício tributário que exclui (total ou parcial) o crédito tributário, entretanto, só pode atingir as multas decorrentes das infrações cometidas pelos contribuintes antes da vigência da lei que a concedeu. Vale dizer que a anistia extingue a exigibilidade do crédito tributário, em verdade, dispensa o pagamento das multas provenientes das infrações administrativas (quando o contribuinte não recolhe o tributo, ou o faz erroneamente, ou, ainda, sonega seu pagamento).²²²

Outra espécie é a remissão. A palavra vem do verbo remir que significa perdoar. Nesse caso, perdoa-se a dívida fiscal em algumas circunstâncias específicas previstas em lei, ocorre em episódios onde o sujeito passivo não

²²⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 277.

²²¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 299-300.

²²² *Ibidem*, p. 277.

consegue solver o débito. Frisa-se que o perdão é da dívida e não do ato ilícito nem da sanção imposta. Esta hipótese difere da anistia, pois esta atinge a sanção.²²³

O subsídio é auxílio econômico concedido pelo Estado, muitas vezes pela entrega em dinheiro. São exemplos as subvenções sociais e econômicas previstas no §3º, I e II do art. 12 da Lei 4.320/64, que são transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas.²²⁴

A quinta espécie é a redução da base de cálculo. Segundo Geraldo Ataliba, base de cálculo é “a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualificou”.²²⁵ Quando se renuncia uma receita reduzindo a base de cálculo se atinge o aspecto quantitativo da hipótese de incidência dos tributos, reduzindo, por lei, a base tributável, através de uma redução do percentual ou pela exclusão de algum dos elementos que a compõe.²²⁶

Assim como a base de cálculo vista acima, a alíquota integra o critério quantitativo do conseqüente da regra matriz de incidência tributária. Esses dois elementos definem o valor devido a ser pago em decorrência da relação jurídica-tributária. Cabe ao legislador indicar alíquota aplicável à hipótese de incidência, de forma a aumentar ou diminuir a arrecadação de receitas. Por isso, a simples redução de alíquota não implica na concessão de um benefício fiscal, podendo ser, apenas, meios de administrar a arrecadação.²²⁷

Então, só há que se falar em redução de alíquota como benefício fiscal se esta se enquadrar em alguns fatos geradores que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, conforme dispõe o artigo 14, §1º da Lei n. 101/2000. Esta mesma noção se aplica à concessão de benefícios fiscais através de redução de base de cálculo.²²⁸ Entende-se, por fim, que a redução de alíquota atinge o cálculo do tributo devido, ou seja, a obrigação tributária persiste, mas ocorre uma minoração do *quantum* a ser adimplido.

²²³ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 196.

²²⁴ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Op. Cit.*, 2015, p. 278.

²²⁵ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 54.

²²⁶ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Op. cit.*, 2015, p. 279.

²²⁷ HENRIQUES, Elcio Flori. **Benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 242-243.

²²⁸ *Ibidem*, p. 243

Outra espécie é a suspensão, onde a lei determina que o tributo incidirá, se se concretizar evento futuro e incerto. Aqui, a obrigação tributária surge em período posterior (adia a incidência do tributo), não há a mudança no sujeito passivo.²²⁹

Já no diferimento, se transfere a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações tributárias para momento posterior à realização da hipótese de incidência no mundo fático.²³⁰ O referido instrumento possui natureza temporária, onde há a suspensão provisória da obrigação de pagar tributo, no entanto, o pagamento deve ser feito em prazo ulterior diferido.²³¹

A última espécie de renúncia de receita a ser abordada nesse tópico é o crédito presumido, onde se adota estratégias capazes de abranger diversos créditos capazes de ser apurados em um só. Isso faz com que o Estado renuncie a real apuração de seu crédito.²³²

Em outras palavras, o crédito presumido é a “prerrogativa assegurada ao contribuinte de se creditar do tributo nas aquisições anteriores, independentemente de se tratar de produtos isentos ou não tributados”.²³³

4.3.3 Requisitos para a concessão dos benefícios fiscais: artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal busca preservar o equilíbrio fiscal, impondo limites e condições para que se possa conceder benefícios fiscais e gerar despesas. O gestor público não detém mais total e irrestrita liberdade para

²²⁹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 202.

²³⁰ *Ibidem*, p. 202-203.

²³¹ MELLO, Gustavo Miguez de; SIMÕES, Luiz Carlos Marques. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 147.

²³² OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 278.

²³³ ABRAHAM, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 148.

despender de forma ilimitada ou para conceder benefícios fiscais de maneira desarrazoada.²³⁴

Com isso, procura-se evitar práticas irresponsáveis do gestor público que causem danos às contas públicas. Essas condutas inconsequentes ocorreram durante muito tempo, em decorrência de seus anseios eleitoreiros, de caráter populista, bem como do descaso com as gestões subsequentes. Desta forma, era comum se ver os chamados “testamentos políticos”, que comprometiam o mandato de seus sucessores, assim como a concessão de benefícios ou renúncias fiscais que, em verdade, atendiam somente os interesses pessoais.²³⁵

Em face destes problemas, o *caput* e os incisos I e II artigo 14 da Lei n. 101/2000 (LRF) tentam trazer maior racionalidade, controle e transparência aos mecanismos de redução arrecadatária que impactam no orçamento do ente federado. Eis que dispõe:²³⁶

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.

Primeira determinação estabelecida no dispositivo legal supracitado que é a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deve estar acompanhada por uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

²³⁴ ABRAHAM, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 148.

²³⁵ *Ibidem*, *loc. cit.*

²³⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 30 abr. 2018.

Ives Gandra da Silva Martins emitiu um parecer (caso em que o fato gerador só ocorrerá após a instalação da empresa) afirmando que há duas espécies de incentivos: aqueles que causam impacto sobre a receita e o orçamento, chamados de “incentivos onerosos” para a entidade concedente e os que são outorgados a “custo zero”, e não geram qualquer impacto sobre as finanças do ente federativo, implicando desenvolvimento da região e futuro crescimento de arrecadação, em face da geração de empregos e outros fatores de progresso decorrentes da estimulação fiscal concedida.²³⁷

Para o professor se a concessão do incentivo não resultar em impacto orçamentário, isto é, seja considerado um estímulo fiscal que possui “custo orçamentário zero”, este se quer seria recebido pelo art. 14 da LRF. Sendo assim, todo e qualquer benefício fiscal que resulte em renúncia de receita orçamentária programada deve possuir uma estimativa do impacto.²³⁸

Em relação aos benefícios fiscais a “custo zero”, Elcio Fiori Henriques afirma que esses benefícios não provocam diminuição na arrecadação, porque são destinados a novos contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas que ainda não figuram o pólo de sujeito passivo da relação tributária beneficiada). Sendo um bom exemplo a isenção do IPTU e ISS concedida por um determinado Município para que o contribuinte se estabeleça em sua região. Como esses beneficiários já não estavam estabelecidos no município concedente do benefício não há que se falar em diminuição da arrecadação.²³⁹

Deve, também, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias, de forma a não macular as metas traçadas na respectiva lei.

E, por fim, precisa respeitar ao menos uma das seguintes condições: ou proponente deve demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais

²³⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Parecer**. Inteligência do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) – Estímulos sem impacto orçamentário não são pelo dispositivo abrangido. Elaborado por Ives Gandra da Silva Martins. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00727>> Acesso em: 30 abr. 2018.

²³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Parecer**. Inteligência do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) – Estímulos sem impacto orçamentário não são pelo dispositivo abrangido. Elaborado por Ives Gandra da Silva Martins. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00727>> Acesso em: 30 abr. 2018.

²³⁹ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 147.

previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; ou a concessão/ampliação do benefício de natureza tributária precisa estar acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

No tocante às medidas de compensação, a consulta formulada pelo Ministro da Fazenda ao Tribunal de Contas da União (TC 003.850/2016-1) afirma que:²⁴⁰

A exigência de implementação de medidas de compensação para concessão ou ampliação de renúncias de receitas é considerada cumprida a partir da elevação de alíquotas de tributos, por meio de medida provisória, na data de conversão da medida provisória em lei, ainda que tais tributos devam obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal, desde que o ato normativo que promova a elevação de alíquota se mantenha eficaz ao longo de todo o exercício financeiro e que o valor a ser arrecadado após a noventena, mas no mesmo exercício, seja suficiente para neutralizar o impacto orçamentário-financeiro da renúncia naquele exercício.

Contudo, mesmo com os requisitos trazidos em lei, os entes federados não obedecem tais regras que buscam tutelar a aplicação das receitas tributárias, de modo a atender as necessidades públicas.

Kiyoshi Harada afirma que os governos concedem inúmeras isenções no curso do exercício, desconsiderando o princípio da anterioridade da isenção que é o corolário do princípio da anterioridade da tributação. Não se pode querer que as isenções vigorem de imediato, sem anterior previsão na Lei de Diretrizes Orçamentárias, pois é necessário que a Lei Orçamentária Anual considere tais renúncias na estimativa de receitas, sob pena de provocar o desequilíbrio orçamentário durante sua execução.²⁴¹

Em decorrência de tais burlas à legislação em questão, assevera que os requisitos do artigo 14 são insuficientes para se ter efetivo controle da concessão de benefícios fiscais. No próximo capítulo será sugerido a instituição de mecanismos

²⁴⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Consulta**. TC 003.850/2016-1. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=10540858>> Acesso em: 30 abr. 2018

²⁴¹ HARADA, Kyjoshi. **Redução da carga tributária e Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/reducao-da-carga-tributaria-e-lei-de-responsabilidade-fiscal/>> Acesso em: 30 abr 2018.

(prévios e posteriores) supletivos que tragam maior fiscalização e coercitividade ao cumprimento de medidas regulatórias dos estímulos fiscais concedidos.²⁴²

A não observância dos requisitos previsto em lei, implicam ao gestor em ato de improbidade administrativa, previsto no art. 10, VII da Lei 8.429/92.²⁴³

²⁴² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 189-190.

²⁴³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 276.

5 A (IN)EFETIVIDADE DAS POLÍTICAS PÚBLICAS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

Muito embora seja difundido a ideia que a guerra fiscal traz impactos auspiciosos para o Estado, isso é muito questionável, pois é preciso observar a quantidade de benefícios fiscais concedidos, o valor dos investimentos realizados a longo prazo, os empregos ofertados e o custo de gerá-los. Por isso, não se pode afirmar com exatidão que a aplicação de capitais no âmbito da guerra fiscal seja efetivamente profícuo.²⁴⁴

Diversas vezes o que ocorre é uma sobreposição de ambições ideológicas e políticas sobre os interesses públicos, abalando não somente as contas públicas, mas também toda a sociedade. As concessões de benefícios fiscais pautadas nesses anseios podem ser fadadas ao insucesso, por isso, cada concessão deve ser realizada, analisada e ponderada individualmente.²⁴⁵

Além disso, deve-se refletir se os benefícios fiscais são mais ou menos eficientes em relação aos subsídios ou transferências financeiras diretas (estudadas no capítulo anterior). Ademais, o custo decorrente da concessão de benefícios fiscais que impliquem renúncia de receita compensa quando se observa o real cenário do ente, ou seja, o que se abriu mão foi menor do que todos os resultados angariados? Se a resposta for afirmativa, esses resultados são semelhantes ou maiores aos da aplicação direta dos subsídios ou transferências financeiras?²⁴⁶

O que realmente se questiona, é se não é mais vantajoso para o Estado aplicar diretamente os recursos na sociedade do que abrir mão de certas receitas. O montante renunciado não seria capaz de fazer frente a muitas necessidades públicas? Tais aspectos serão apreciados no decorrer deste capítulo.²⁴⁷

²⁴⁴ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.109.

²⁴⁵ ABRAHAM, Marcus. **Desonerações tributárias valem a pena?** Jota, p. 4. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/coluna-fiscal-desoneracoes-tributarias-valem-pena-07042016>> Acesso em: 04 mai. 2018.

²⁴⁶ *Ibidem*, p. 3. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/coluna-fiscal-desoneracoes-tributarias-valem-pena-07042016>> Acesso em: 04 mai. 2018

²⁴⁷ *Ibidem*, *loc. cit.* Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/coluna-fiscal-desoneracoes-tributarias-valem-pena-07042016>> Acesso em: 04 mai. 2018.

5.1 O EFEITO DA CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS NO ORÇAMENTO DO ENTE FEDERADO

Sabe-se que as renúncias de receita não são satisfatoriamente contabilizadas nos orçamentos público, por isso, torna-se tão difícil seu controle e análise dos resultados trazidos.

No presente trabalho não se quer demonizar toda e qualquer concessão de benefício fiscal, apenas se quer demonstrar que concessões impensadas e desarrazoadas podem gerar forte impacto no orçamento do ente federado.

Há três vieses a serem analisados na concessão de um benefício fiscal. O Estado, o Fisco e a empresa beneficiária almejam efeitos distintos. O Estado torce para que haja um desenvolvimento em setores da atividade econômica da sua região através de práticas do particular beneficiário que sejam capazes de trazer proveito à sociedade. Em relação à Fazenda Pública (Fisco), o resultado efetivo é a diminuição na arrecadação. Para a empresa beneficiada, é a elevação de sua disponibilidade econômica e financeira.²⁴⁸

O ente federado que concede o benefício precisa ofertar serviços públicos necessários para alojar a nova sociedade empresarial que veio para a cidade, por isso, há de suportar um aumento nas despesas públicas sem que possua um efetivo retorno de receitas tributárias, principalmente receitas diretas.²⁴⁹

Ressalta também que as inúmeras concessões desenfreadas e indevidas dos benefícios fiscais geram o risco de banalização desta conduta e a perda da eficácia desta, causando a redução da arrecadação.²⁵⁰

5.2 NECESSIDADE DE MECANISMOS SUPLETIVOS AO ARTIGO 14 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

²⁴⁸ ABRAHAM, Marcus. **Desonerações tributárias valem a pena?** Jota, p. 2. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/coluna-fiscal-desoneracoes-tributarias-valem-pena-07042016>> Acesso em: 04 mai. 2018.

²⁴⁹ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 108-109.

²⁵⁰ ABRAHAM, Marcus. **Indesejável Guerra Fiscal e a LC 160/2017**. Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/indesejavel-guerra-fiscal-e-a-lc-1602017-07092017>> Acesso em: 05 mai. 2018.

Os requisitos existentes e autorizadores da concessão de benefícios fiscais foram vistos no tópico anterior. Contudo, no presente item, busca-se expor a necessidade de mecanismos supletivos que confirmem maior efetividade/coercitividade aos meios já existentes no art. 14 da LRF.

Cabe ao Tribunal de Contas fiscalizar as renúncias de receita, no tocante à legalidade, legitimidade, economicidade e aplicação conforme dispõe o art. 70 da Constituição Federal de 1988.²⁵¹

A função de controle externo do Tribunal de Contas em relação à renúncia de receitas deve ser mais efetiva. O objeto não pode ser exclusivamente o de análise da legalidade, mas também deve haver uma preocupação com eficácia, economicidade, eficiência e efetividade desta renúncia que pode ser feita através de uma auditoria operacional.²⁵²

Propõe-se também que a concessão do benefício fiscal deveria ser ponderada. Ou seja, dever-se-ia ser feita uma análise minuciosa de cada caso, de forma que esta benesse fosse mais individualizada, analisando também o *quantum* que deixaria de ser arrecadado e o que efetivamente teria retorno tanto de benefícios econômicos quanto sociais.²⁵³

Além disso, é necessário a criação de um órgão ou sistema responsável por administrar todo o processo de concessão de benefícios fiscais. Chama-se atenção para a palavra processo, pois não basta que se faça uma estimativa prévia dos impactos orçamentário-financeiros causados e a demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária ou estar acompanhada de medidas de compensação,

²⁵¹ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 09 mai. 2018.

²⁵² LOBATO, Paulo Henrique Bese; SOMAVILLA, Jaqueline Lara. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, v. 70, jan./mar., 2009, p. 75.

²⁵³ ABRAHAM, Marcus. **Desonerações tributárias valem a pena?** Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/coluna-fiscal-desoneracoes-tributarias-valem-pena-07042016>> Acesso em: 04 mai. 2018.

conforme determina o art. 14 da LRF. É preciso que se faça um controle prévio e posterior, a longo prazo, das repercussões desses benefícios.

As empresas beneficiárias devem apresentar, semestralmente ou anualmente, relatórios informando os ganhos produzidos, a exemplo da quantidade de empregos ofertados, o valor mensal pago aos seus trabalhadores, de forma que se possa estimar o poder aquisitivo conferido aos cidadãos instalados na localidade e se de fato, o Estado poderá ter uma contrapartida de arrecadação por meio de tributos que incidam, por exemplo, sobre o consumo e serviços.

Ou seja, esse processo do estudo de possibilidade da concessão de um benefício abarca uma análise *ex ante* e *ex post*. Naquela apurar-se-ia a proficuidade do investimento estatal por meio de uma projeção dos retornos imaginados e sua comparação com o *quantum* renunciado. Já no momento *ex post* seriam analisados os reais resultados do programa.²⁵⁴

Na etapa *ex ante* traçar-se-ia objetivos, onde se estabeleceria quais efeitos e ganhos sócio-econômicos pretende-se atingir com a implementação de políticas públicas de benefícios fiscais. Para tanto, deve-se levar em consideração a dimensão e o padrão territorial. O segundo passo é a caracterização do projeto, por meio de previsão de todos os aspectos que envolvendo a concessão, a exemplo do tempo de duração do incentivo, previsão do valor a abrir mão, das suas condicionantes e das sanções pelo seu inadimplemento.²⁵⁵

Ainda neste momento anterior à concessão, deve ser realizada uma análise do custo-benefício, ou seja, estimativa do fluxo de caixa e do retorno social, verificando se se alcança o melhor resultado (levando em consideração impactos ambientais e outros prejuízos externos para a sociedade) com o menor dispêndio de recursos públicos.²⁵⁶

²⁵⁴ BOAVISTA, José Marcelo Souza. **Incentivos Fiscais: Um Guia Metodológico**. Secretaria Municipal de Fazenda, 2011, p. 10. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/1753111/4108309/TD_SMF_2011_01.pdf> Acesso em: 07 mai. 2018.

²⁵⁵ *Ibidem*. Secretaria Municipal de Fazenda, 2011, p. 12-13. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/1753111/4108309/TD_SMF_2011_01.pdf> Acesso em: 07 mai. 2018.

²⁵⁶ *Ibidem*, p. 18. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/1753111/4108309/TD_SMF_2011_01.pdf> Acesso em: 07 mai. 2018.

Já a fase *ex post* é mais destinada à supervisão das metas e é onde analisará se, realmente, os objetivos foram traçados da melhor maneira e se estão sendo atingidos,²⁵⁷ bem como se a sociedade empresária está obedecendo às determinações impostas. Desta análise, verificar-se-á se a empresa continuará beneficiária ou se perderá seu direito de fruir do benefício.

Caberia, ainda, a realização de apuração *in loco*, onde agentes públicos seriam responsáveis por realizar pesquisa de satisfação com moradores locais acerca das vantagens e desvantagens trazidas pelo empreendimento favorecido.

Faz-se necessário também, a existência de um órgão que controle, fiscalize e imponha coercibilidade a esses requisitos. O Rio de Janeiro criou um Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência (SISGIFT), por meio do Decreto nº 45.976 de 10 de abril de 2017 que tem por função apurar, controlar, identificar e acompanhar os incentivos fiscais concedidos no âmbito do Estado do Rio de Janeiro e os seus respectivos resultados.²⁵⁸

Outro aspecto importante trazido por esse sistema (SISGIFT) é que são convidados membros do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro e também do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro para integrar a Comissão Mista.

A Lei de Responsabilidade Fiscal traz em seu artigo 73 que as infrações aos dispositivos da Lei serão punidas segundo o Código Penal, Decreto-Lei nº 201/67 (dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores), Lei nº 1.079/1950 (define os crimes de responsabilidade) e por fim, a Lei nº 8.429/1992 (dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato).²⁵⁹

²⁵⁷ BOAVISTA, José Marcelo Souza. **Incentivos Fiscais: Um Guia Metodológico**. Secretaria Municipal de Fazenda, 2011, p. 22. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/1753111/4108309/TD_SMF_2011_01.pdf> Acesso em: 07 mai. 2018.

²⁵⁸ BRASIL. Secretária da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. **Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência**. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/legislacao/financeira/basica/decretos/2017/DECRETO%20N%C2%BA%2045.976%20DE%2010%20DE%20ABRIL%20DE%202017.pdf?lve> Acesso em: 06 mai. 2018

²⁵⁹ BRASIL. **Lei Complementar n. 101/2000, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 06 mai. 2018

No entanto, para garantir a efetividade dessas obrigações impostas como condicionantes à concessão do benefício fiscal, é preciso adotar sanções específicas e eficazes. Antes de tudo, assim que se constatar alguma irregularidade no atendimento das imposições, deve haver o automático cancelamento do direito de fruição dos benefícios (medida já prevista pela Lei nº 7657/17 que será abordada no tópico 5.4.2).

O sugerido acima necessita ser cumprido, principalmente, quando há no Estado do Rio de Janeiro um Decreto nº 42.644/10, chamado de “Decreto da Bondade” que assegurou que os benefícios podem ser mantidos, ainda que se apure irregularidades, dando prazo para que a seja situação regularizada.

Nesta senda, o Processo TCE-RJ 108.773-3/16 que será visto com mais detalhes no ponto 5.4.1, afirma que o Decreto nº 42.644/10 é ilegal, já que o mesmo impede o cancelamento de um benefício fiscal irregular, obstando, ainda, a cobrança dos valores devidos pelo contribuinte, assim como penalidades, pelo tempo em que esteve irregular.²⁶⁰

Ademais, o Relator do referido processo determina que se realize alterações no DE nº 42.644/10, para que este não mais impeça o cancelamento de benefício fiscal quando verificada irregularidade em sede de fiscalização, nem afaste a cobrança dos valores devidos.

Outra penalidade proposta neste trabalho é a aplicação de multas às empresas beneficiárias inadimplentes. Essa multa decorrerá da inobservância de obrigações acessórias, que se converte em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, conforme dispõe o § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional.²⁶¹

As obrigações acessórias têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Enquadram-se nesse conceito, as determinações de entrega de relatórios, certidões ou qualquer outro meio probatório capaz de atestar o cumprimento das

²⁶⁰ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Processo TCE-RJ 108.773-3/16**. Relator: Rodrigo Melo do Nascimento. Disponível em: <<http://tce.rj.gov.br/documents/43935520/0/Benef%C3%ADcios%20tribut%C3%A1rios%20de%20ICMS.pdf>> Acesso em: 09 maio 2018.

²⁶¹ BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 07 mai. 2018

exigências necessárias para fazer jus à isenção ou qualquer outra espécie de renúncia de receita tributária.

O inadimplemento do pagamento desta penalidade pecuniária (multa e eventuais juros) constitui dívida ativa tributária, gerando uma certidão de dívida ativa da Fazenda Pública e constituindo um título executivo extrajudicial, conforme dispõe o inciso IX, art. 784 do Código de Processo Civil de 2015.

5.3 A SOCIEDADE E (IN)EXISTÊNCIA DO RETORNO ESPERADO COM A CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Como já visto em muitos momentos ao longo deste trabalho, a concessão de benefícios fiscais é pautada em justificativas esperançosas e favoráveis, como, por exemplo, o desenvolvimento econômico local e o crescimento na oferta de empregos. No entanto, a sociedade que acolherá a empresa nem sempre colhe bons frutos, ao contrário, muitas vezes amarga uma triste realidade.

Quanto à dúvida existente acerca dos reais resultados trazidos pela concessão de benefícios fiscais, Marcus Abraham muito bem elucida:²⁶²

Não obstante o efeito esperado do incentivo fiscal seja a adoção de uma determinada prática ou conduta do beneficiário do incentivo que gere, por consequência, um ganho à comunidade local, sempre se questionou se estes incentivos fiscais são realmente eficientes na busca do fomento e do desenvolvimento de determinadas atividades, regiões ou de setores econômicos ou sociais, a partir de uma ponderação entre os custos financeiros desses incentivos fiscais e os resultados efetivamente materializados, em contrapartida da aplicação subsidiária direta dos subsídios ou transferências financeiras, além é claro dos nefastos efeitos da competição horizontal entre os entes da Federação, fenômeno comumente conhecido por “guerra fiscal”.

Em termos gerais, quando se alcança o objetivo desejado com a concessão de benefícios fiscais, há um inevitável aumento populacional e uma maior necessidade por serviços públicos, principalmente aqueles de saúde, segurança,

²⁶² ABRAHAM, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 149.

transporte e saneamento, desencadeando, por conseguinte, em um elevado gasto da máquina estatal.²⁶³

Além disso, o aumento do número de pessoas em um determinado centro urbano gera uma dificuldade de absorção destas pelo mercado de trabalho formal, acarretando a ampliação de um mercado informal. Ou seja, há maior busca por oportunidades de emprego do que ofertas, aumentando assim, a quantidade de pessoas desempregadas ou no negócio informal²⁶⁴, que não possuem poder aquisitivo capaz de trazer retornos financeiros para o Estado.

Há também outras graves implicações sociais, como um aumento da violência e favelização.²⁶⁵

5.4. ESTUDO DE CASO: OS BENEFÍCIOS FISCAIS E SEUS REFLEXOS NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Este capítulo tem por escopo realizar um estudo sobre a crise financeira que assolou o Estado do Rio de Janeiro no ano de 2016, principalmente após ter sediado as Olimpíadas.

Construiu-se um cenário de caos marcado por fechamento de escolas²⁶⁶, hospitais com atendimentos precários²⁶⁷, serviços públicos, em geral, prestados com péssima qualidade, falta de pagamento aos servidores,

²⁶³ ABRAHAM, Marcus. **Desonerações tributárias valem a pena?** Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/coluna-fiscal-desoneracoes-tributarias-valem-pena-07042016>> Acesso em: 05 mai. 2018.

²⁶⁴ CAVALCANTE, Danielle de Moura. **Guerra Fiscal no Brasil: conseqüências sócio-econômicas. 2008.** Monografia. Orientador: Prof. Inês Porto. (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, Brasília, p. 39. Disponível em: <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/317/Monografia_Danielle%20de%20Moura%20Cavalcante.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em: 07 mai. 2018

²⁶⁵ *Ibidem*, *loc. cit.* Disponível em: <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/317/Monografia_Danielle%20de%20Moura%20Cavalcante.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em: 07 mai. 2018

²⁶⁶ THUSWOHL, Maurício. **Desmonte da rede pública do Rio já conta com 231 escolas fechadas.** Disponível em: <<http://www.redebrasilatual.com.br/educacao/2017/12/desmonte-da-rede-publica-do-rio-ja-Conta-com-231-escolas-fechadas>> Acesso em: 09 mai. 2018.

²⁶⁷ FARIAS, Carolina. **Rio vive caos em hospitais com falta de médicos e cirurgias sem data.** Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/saude/ultimas-noticias/redacao/2017/07/05/falta-de-medicos-e-de-cirurgias-rio-vive-caos-e-incertezas-em-hospitais.htm>> Acesso em: 09 mai. 2018

aposentados²⁶⁸ e até mesmo aos artistas do Theatro Municipal do Rio de Janeiro, que, inclusive, realizaram protestos artísticos visando reivindicar os seus salários e expor a situação calamitosa do Estado.²⁶⁹

Não se pretende atribuir toda a culpa à concessão de benefícios fiscais, sabe-se que diversos foram os fatores responsáveis pela eclosão da crise do referido estado, a exemplo da queda da arrecadação com os royalties de petróleo, elevadas despesas com pessoal²⁷⁰ e, inclusive, corrupção.

Entretanto, por limitação metodológica, escolheu-se tratar das desenfreadas e injustificadas concessões de benefícios fiscais. Como já visto, a realização de uma renúncia de receita é feita em observância a uma roupagem legal. Por notar que tais requisitos legais não são respeitados, bem como, as renúncias são feitas com base em interesse pessoal e político, é que se pretende sedimentar uma ideia de necessidade de melhores mecanismos de controle e avaliação do processo de concessão de benefícios fiscais.

Para corroborar todo o entendimento acima apresentado, demonstrar-se-á, através de dados e situações de realidade próxima, a forma discricionária e interessada que certos benefícios fiscais foram ou até mesmo seriam concedidos dentro do território fluminense.

Aqui expõe-se um famoso caso: as concessões de benefícios fiscais (redução de alíquota de ICMS) em favor da Joalheria H. Stern, no valor de R\$ 104.495.102,71.²⁷¹ Tal situação gerou inquestionáveis danos aos cofres públicos, sem falar que a empresa está envolvida, junto ao ex-governador Sérgio Cabral, em práticas tipificadas como crime de sonegação fiscal e lavagem de dinheiro.²⁷² De

²⁶⁸ MARTINS, Rodrigo. **Crise no Rio de Janeiro: uma tragédia para a população**. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/revista/964/crise-no-rio-de-janeiro-uma-tragedia-para-a-populacao>> Acesso em: 09 mai. 2018.

²⁶⁹ **Servidores do Theatro Municipal protestam no Centro do Rio**. Disponível em: <<https://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/servidores-do-theatro-municipal-protestam-no-centro-do-rio.ghtml>> Acesso em: 09 mai. 2018.

²⁷⁰ RIO DE JANEIRO. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**. Poder Legislativo. 30 de agosto de 2017. Disponível em: <https://diarios.s3.amazonaws.com/DOERJ/2017/08/Poder_Legislativo/pdf/20170830_22.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAI45WSOUE2QEAQ6HQ&Expires=1525612966&Signature=n0XWa4X%2FM7qSxuGwNEeOmx6Vqtw%3D> Acesso em: 08 mai. 2018.

²⁷¹ BRITO, Carlos. **Joalherias receberam mais de R\$ 200 milhões em incentivos fiscais no RJ**. Disponível em: <<http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2016/11/joalherias-receberam-mais-de-r-200-milhoes-em-incentivos-fiscais-no-rj.html>> Acesso em: 09 mai. 2018.

²⁷² BIANCHI, Paula; KONCHINSKI, Vinicius. **Não foi só Cabral: vendedores da H. Stern descrevem vendar irregular de joias**. Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas->

logo, há de se perguntar qual a justificativa para conceder generosos benefícios fiscais a um setor que produto comercializado limita-se às pessoas com elevado poder aquisitivo.

Das ideias acima construídas, depreende-se que o fluxo de caixa do ano de 2016 e 2017, em especial, quando ocorreu as situações catastróficas discriminadas no início do tópico, não foram suficientes para fazer frente às inúmeras despesas existentes. Todavia, mostrar-se-á no próximo tópico que muitos problemas (como os relacionados à saúde ou educação) seriam resolvidos ou ao menos amenizados se o valor renunciado fosse aplicado diretamente para atender tais necessidades.

5.4.1 Quadro demonstrativo dos impactos causados no Estado do Rio de Janeiro nos últimos 10 anos.

Conforme Relatório do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, relativo às contas do ano 2016, há de se indagar o mecanismo de concessão do benefício e o seu controle:²⁷³

Os benefícios fiscais concedidos pelo estado, na última década principalmente, tiveram crescimento tanto em número de beneficiários quanto em volume de renúncia fiscal, suscitando diversos questionamentos relacionados aos critérios que fundamentam a concessão e às ferramentas de controle de que dispõe o estado para a fiscalização. Ao assumir a condição de agente interventor no domínio econômico, criando tratamento tributário diferenciado a determinadas empresas e setores produtivos, em especial em um cenário de restrição orçamentário-financeira, o concedente deve garantir a transparência de referidos critérios e do impacto da política fiscal eleita.

O Estado do Rio de Janeiro declarou que foram concedidos benefícios de R\$ 218,7 bilhões no período de 2007 a 2016. Contudo, a SEFAZ informou que a renúncia efetiva, neste mesmo período, foi de R\$ 56,8 bilhões. Vale dizer que não

noticias/2016/12/08/nao-foi-so-cabral-vendedores-da-hstern-descrevem-venda-irregular-de-joias.htm> Acesso em: 09 mai. 2018.

²⁷³ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Relatório Completo de Prestação de Contas de 2016.** Disponível em: <<http://www.tce.rj.gov.br/documents/43935520/0/RELATORIO%20COMPLETO.pdf>> Acesso em: 09 mai. 2018.

há controle e transparência nas concessões, por isso, a SEFAZ fica impossibilitada de saber o exato montante renunciado.

Ademais, o Deputado Edson Albertassi que recomendou a aprovação de contas do governador Pezão, contrariando o relatório do TCE, em seu voto, ressaltou aspectos do estudo realizado pelos auditores fiscais da receita do Estado do Rio de Janeiro para analisar os benefícios da política de concessão de benefícios. São alguns destes: os benefícios são concedidos à grupos empresariais, que raramente realizaram toda a contrapartida de investimentos; mais de 90% dos benefícios ocorrem em regiões já desenvolvidas, o que aumenta as desigualdades regionais.²⁷⁴

A tabela apresentada abaixo representa a renúncia de receita efetiva informada pela SEFAZ no período de 2007-2016 (10 anos):

R\$1

Anos	Benefícios declarados	Total das exclusões	Renúncia efetiva
2007	8.538.826.648	6.158.896.693	2.379.929.955
2008	10.526.523.925	7.893.512.440	2.633.011.485
2009	15.452.297.153	12.186.051.879	3.266.245.274
2010	15.374.225.172	11.521.843.530	3.852.381.642
2011	25.108.653.098	19.200.408.216	5.908.244.882
2012	24.823.756.359	18.919.538.319	5.904.218.039
2013	24.072.450.855	17.693.000.482	6.379.450.373

²⁷⁴ RIO DE JANEIRO. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**. Poder Legislativo. 30 de agosto de 2017. Disponível em: <https://diarios.s3.amazonaws.com/DOERJ/2017/08/Poder_Legislativo/pdf/20170830_22.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAI45WSOUE2QEAQ6HQ&Expires=1525612966&Signature=n0XWa4X%2FM7qSxuGwNEeOmx6VqtW%3D> Acesso em: 08 mai. 2018.

2014	25.904.940.933	18.482.050.363	7.422.890.570
2015	36.048.517.421	26.729.806.922	9.318.710.499
2016	32.816.685.787	23.049.355.758	9.767.330.029
2007-2016	218.666.877.350	161.834.464.600	56.832.412.750

Fonte: DUB-ICMS 2007 a 2016. Valores históricos.

Reconhece-se que os dados trazidos pelo sistema de Documento de Utilização de Benefícios Fiscais de ICMS (DUB-ICMS), eventualmente, podem envolver algumas imprecisões, pois as informações constantes no DUB-ICMS dizem respeito ao número total de benefícios fiscais em ICMS que são declaradas pelos seus usufrutuários que deixar de declarar ou declarar com erros tanto para mais quanto para menos. No entanto, seu informativo não perde a credibilidade, pois se trata de uma estimativa capaz de mostrar um quadro bem próximo da realidade.

O total do montante renunciado nos anos de 2014-2016, corresponde à R\$ 26.508.931.098,00. Analisando os relatórios produzidos pelo Tribunal de Contas acerca das contas do governo do Rio de Janeiro neste período (2014²⁷⁵, 2015²⁷⁶ e 2016²⁷⁷), foi constatado que as despesas com educação se perfazem em R\$ 22.193.503.456,00 e com saúde totaliza o valor de R\$ 17.106.433.633,00. Nota-se, portanto, que a importância renunciada nestes anos seria capaz de suprir a

²⁷⁵ Contas de 2014: Saúde: R\$ 5.163.952.900,00 e Educação R\$ 7.046.486.697,00. RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Relatório de prestação de contas do ano de 2014.** Disponível em: <<http://www.tce.rj.gov.br/documents/10180/29151607/Parecer%20do%20Corpo%20T%C3%A9cnico>> Acesso em: 11 mai. 2018.

²⁷⁶ Contas de 2015: Saúde: R\$ 5.577.261.509,00 e Educação: R\$ 9.015.498.426,00. RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Relatório de prestação de contas do ano de 2015.** Disponível em: <<http://www.tce.rj.gov.br/documents/10180/26178716/Relat%C3%B3rio%20Resumido%20das%20Contas%20de%20Governo.pdf>> Acesso em: 09 mai. 2018.

²⁷⁷ Contas de 2016: Saúde: R\$ 6.365.219.224,00 e Educação: R\$ 6.131.518.333,00. RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Relatório de prestação de contas do ano de 2016.** Disponível em: <<http://www.tce.rj.gov.br/documents/43935520/0/RELATORIO%20COMPLETO.pdf>> Acesso em: 09 mai. 2018.

totalidade das despesas com saúde ou educação. Ou até mesmo contemplar grande parte das despesas com essas duas áreas, que somadas equivalem à R\$ 39.299.937.089,00.

Por fim, para corroborar com todo entendimento trazido neste capítulo, insta trazer à baila o Processo TCE-RJ 108.773-3/16,²⁷⁸ que tem como assunto o Relatório de Auditoria Governamental e que resultou em 05 achados, quais sejam:

Achado 1 – ausência de estudo de impacto orçamentário-financeiro previamente à concessão de benefícios tributários;

Achado 2 – fruição irregular de benefícios fiscais;

Achado 3 – inexistência de acompanhamento estruturado e sistemático dos requisitos e contrapartidas das empresas beneficiárias de incentivos fiscais;

Achado 4 – ilegalidade no ato de concessão de benefícios fiscais;

Achado 5 – ausência de transparência do processo decisório de concessão de benefícios fiscais.

Através dos achados acima apontados, infere-se que há claros deslizes cometidos pelo Estado do Rio de Janeiro e pelas empresas beneficiárias que pactuam trazer contrapartidas positivas ao local. Por todo exposto, torna-se difícil reconhecer aspectos promissores na concessão de benefícios fiscais e conclui-se afirmando que as políticas públicas de concessão de benefícios fiscais, nos moldes atuais, são, realmente, inefetivas.

5.4.2 Lei Estadual nº 7657 de 02 de agosto 2017 do Rio de Janeiro e a desejável implementação por outros Estados

A Lei Estadual nº 7657 de 02 de agosto 2017 do Rio de Janeiro dispõe sobre as restrições a incentivos fiscais durante o regime de recuperação fiscal e sobre mecanismos de governança, transparência, controle e acompanhamento.

²⁷⁸ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Processo TCE-RJ 108.773-3/16.** Relator: Rodrigo Melo do Nascimento. Disponível em: <<http://tce.rj.gov.br/documents/43935520/0/Benef%C3%ADcios%20tribut%C3%A1rios%20de%20ICMS.pdf>> Acesso em: 09 maio 2018

A referida Lei foi sancionada em um momento de crise financeira pelo qual passava o Estado do Rio de Janeiro, de forma que os benefícios fiscais devem ser concedidos de acordo com a LC 159/2017 (instui o Regime de Recuperação Fiscal).

Vale dizer que são convergentes os propósitos das leis acima referidas, pois a Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017 buscava tornar viável o reequilíbrio das contas públicas dos estados e Distrito Federal em grave situação financeira. Portanto, foi necessária a criação de dispositivos legais mais rígidos, eficientes e que se mostraram mais preocupados com os efeitos negativos decorrentes de uma concessão de benefícios fiscais.

Realizando uma análise mais aprofundada da Lei nº 7657/2017, o seu artigo 2º traz a obrigação de enviar toda documentação precisa para verificar o cumprimento das exigências legais e contratuais ao Governo do Estado, que ficará encarregado de repassar as cópias à Assembleia Legislativa - ALERJ.²⁷⁹

Outra aspecto importante foi trazido pelo artigo 3º que determinou que o processo de fiscalização da concessão dos benefícios fiscais será feito pelo Sistema de Governança de Incentivos Fiscais e Transparência - SISGIFT (já abordado neste trabalho). Além disso, estabelece a necessidade de criar mecanismos de aferição dos benefícios econômicos e sociais advindos da política de concessão de benefícios fiscais, indicando seus impactos na economia estadual e na arrecadação de tributos.²⁸⁰

²⁷⁹ Art. 2º Em até 90 (noventa) dias após a finalização do procedimento de concessão do incentivo fiscal e/ou financeiro, o Poder Executivo deverá enviar para Comissão de Tributação, Controle da Arrecadação Estadual e de Fiscalização dos Tributos Estaduais da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, relação dos processos enquadrados nos termos do parágrafo único do art. 1º. § 1º Sempre que possível, serão remetidos à Comissão de Tributação, Controle da Arrecadação Estadual e de Fiscalização dos Tributos Estaduais da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro os documentos necessários à verificação do cumprimento das obrigações legais e contratuais assumidas vinculadas aos benefícios e/ou incentivos concedidos por legislação específica antes da entrada em vigor da presente Lei. § 2º O Governo do Estado, imediatamente após efetuar o registro e o depósito, na Secretaria-Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiros, encaminhará à Assembleia Legislativa - ALERJ cópia da referida documentação.

²⁸⁰ Art. 3º A verificação do cumprimento das obrigações legais e contratuais assumidas com o Estado do Rio de Janeiro e vinculadas aos incentivos fiscais e financeiros concedidos será feita na forma do Sistema de Governança de Incentivos Fiscais e Transparência - SISGIFT, instituído no âmbito do Poder Executivo estadual. § 1º Deverão ser criados mecanismos de aferição dos benefícios econômicos e sociais advindos da concessão de incentivos fiscais e financeiros no âmbito do Estado, com a geração de indicadores sobre seus impactos na economia estadual e na arrecadação de tributos. § 2º Fica garantido o acesso dos membros do Poder Legislativo e suas Comissões ao

Por fim, resta apontar o artigo 4º que estabelece um prazo para entrega das certidões e documentações comprobatórias, assim como das informações acerca do atendimento dos requisitos e condicionantes da concessão de benefícios fiscais, impondo, ainda, a indispensabilidade de ampla publicidade destas informações.²⁸¹

Pela existência de inúmeros preceitos capazes de controlar, fiscalizar, analisar as políticas públicas de concessão de benefícios fiscais, bem como minorar os efeitos negativos decorrentes destas, que se trouxe a referida Lei como modelo a ser implementado por outros estados da federação brasileira, de forma que se evite outras crises ou desequilíbrios nas contas públicas.

sistema previsto no *caput*, bem como aos mecanismos de aferição a serem criados nos termos do § 1º deste artigo.

²⁸¹ Art. 4º Até o último dia útil do mês de julho de cada exercício fiscal, todas as empresas deverão apresentar as certidões e documentações comprobatórias, bem como as informações sobre o atendimento dos requisitos e condicionantes descritos no ato normativo de cada incentivo à Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento. Parágrafo Único A Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento, após verificar a conformidade das informações referidas no encaminhará à ALERJ, em até 90 dias após o prazo estipulado no *caput*, *caput*, relatórios demonstrando o cumprimento de requisitos e condicionantes legais e também os benefícios econômicos e sociais advindos da concessão de incentivos fiscais e financeiros, bem como deverá dar ampla publicidade a essas informações, para consulta pública, através de sítio eletrônico e publicação no Diário Oficial.

6 CONCLUSÃO

Após longo período de pesquisas e estudo, vislumbrou-se a possibilidade de uma política incorreta de concessão de benefícios fiscais ocasionar desequilíbrios nas finanças estatais ou até mesmo ser um fator desencadeador de uma crise financeira.

Em um cenário de Guerra Fiscal, os entes federados concedem inúmeros benefícios fiscais, alegando estar propiciando o desenvolvimento regional, no entanto, há a ampliação das querelas entre os Estados, criando, em verdade, um federalismo competitivo.

Nesta senda, ocorre também o aumento das desigualdades regionais como efeito negativo decorrente da Guerra Fiscal, posto que os Estados com melhores condições financeiras, bem como com maiores possibilidades de conceder melhores benefícios, tanto fiscais quanto aqueles advindos de condições mercadológicas favoráveis, possuem mais capacidade de suportar os ônus, a exemplo da queda arrecadatória, decorrentes da concessão de benefícios fiscais. Deste modo, pode-se asseverar que alguns benefícios fiscais podem agravar as desigualdades regionais.

Em consequência aos diversos problemas existentes na federação brasileira (excesso de conflito de competências, alto custo com a administração nacional e equívocos das técnicas de transferências intergovernamentais), propõe-se uma menor descentralização, onde conceder-se-ia poderes maiores à União e em contrapartida, um número maior de obrigações. Posto que, o ideal de federalismo existente é muito utópico e atualmente o Estado brasileiro vivencia uma realidade muito mais próxima de um Estado Unitário.

Seguindo as ideias acima postas, sugere-se repensar o sistema federativo fiscal brasileiro, simplificando o sistema tributário, diminuindo os gastos com a administração dos entes e empregando satisfatoriamente os recursos financeiros. Por isso, dentro desta concepção de 'menor descentralização', vê-se uma possível solução para a Guerra Fiscal, a criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), onde retirar-se-iam as competências tributárias dos estados e municípios para instituir, respectivamente, o ICMS e o ISS, os grandes vilões no cenário da guerra fiscal.

Com esta proposta, almeja-se atribuir percentuais às receitas arrecadadas pelo IVA para que sejam destinadas compulsoriamente aos estados e municípios, evitando problemas de hierarquia provenientes das transferências financeiras. Ademais caberia aos Estados e Municípios uma parcela das receitas das contribuições cobradas pela União, para evitar uma 'válvula de escape' para a União.

Há quem sustente que tal aspecto não é um verdadeiro problema, pois a União ou qualquer outro ente competente para instituir o tributo possui competência legislativa plena conferida pelo parágrafo único do artigo 6 do Código Tributário Nacional, portanto, há a possibilidade de se renunciar as receitas mesmo que seja distribuída. Mas, neste trabalho, entende-se que até mesmo as competências plenas não podem lesar o pacto federativo — cláusula pétrea — que já se preocupou em definir a repartição das receitas tributárias, de forma a garantir a autonomia necessária dos moldes federalistas.

Contudo, salienta-se que este trabalho não ter por escopo o estudo de uma atual reforma tributária tampouco se busca esgotar os efeitos da aplicabilidade de um IVA. Busca-se, somente, demonstrar que a instituição de um imposto de valor agregado acabaria a guerra fiscal. Mas em virtude deste caminho ser um meio mais complexo e demorado, esse trabalho busca trazer alternativas mais imediatas e capazes de amenizar alguns problemas.

Discute-se também se a Lei Complementar nº 160/2017 seria outro meio possível de pôr fim à guerra fiscal entre os Estados. A legislação em questão pretende convalidar os incentivos fiscais concedidos de forma irregular no passado, ou seja, sem a aprovação do CONFAZ e em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 que preceitua que é preciso decisão unânime dos Estados integrantes do CONFAZ para a concessão de incentivos de ICMS. Este cenário gera tamanha insegurança jurídica aos contribuintes que desfrutaram do benefício já concedido, posto que os beneficiários podiam ter seus benefícios fiscais revogados, e até mesmo, receber uma cobrança por toda carga tributária até reduzida ou isentada.

Mostrou-se, então, acreditar que a LC nº 160/2017 traz maior segurança jurídica aos contribuintes nos casos de concessão unilateral de benefícios fiscais, entretanto, não se pode afirmar que LC nº 160/2017 acabará com a guerra fiscal, pois as penalidades por ela trazidas são ineficazes, em virtude da

situação fiscal catastrófica de diversos estados que extrapolam o limite de despesas com pessoal.

Após analisar aspectos fundamentais para o deslinde deste tema, adentra-se em seu mérito. Neste trabalho não se pretende demonizar as concessões de benefícios fiscais, apenas será demonstrado que concessões impensadas e desarrazoadas geram impacto no orçamento do ente federado.

Concluiu-se que o processo de concessão de benefícios deve ser completamente acompanhado, realizando uma análise minuciosa de cada caso, observando o *quantum* que deixaria de ser arrecadado e o que efetivamente teria retorno tanto de benefícios econômicos quanto sociais. Ou seja, fala-se em um controle prévio (*ex ante*) e posterior (*ex post*), a longo prazo, das repercussões desses benefícios.

Todo este processo dever-se-á ser amparado por um órgão ou sistema de controle e fiscalização. Ao lado disso, uma série de obrigações são apresentadas para se impor como condicionantes à concessão do benefício fiscal. No entanto, reconhece-se para garantir a efetividade dessas imposições é necessário adotar sanções específicas e eficazes, além do automático cancelamento do direito de fruição do benefício.

Propõe-se a aplicação de multas aos beneficiários inadimplentes, que decorrerá da inobservância das obrigações acessórias, estas, por sua vez, se converterão em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, conforme dispõe o § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional.

O inadimplemento do pagamento destas penalidades pecuniárias (multa e eventuais juros) constitui dívida ativa tributária, gerando uma certidão de dívida ativa da Fazenda Pública. Deste modo, constituir-se-á um título executivo extrajudicial, conforme dispõe o inciso IX, art. 784 do Código de Processo Civil de 2015.

Mostra-se também que mesmo quando é alcançado o objetivo desejado com a concessão de benefícios fiscais, há contrapartidas negativas para a sociedade que recepcionará a empresa beneficiária, ocasionando, em termos gerais, um elevado gasto da máquina estatal.

De forma a demonstrar os efeitos danosos causados pela injustificada concessão de benefícios fiscais, nos momentos finais deste trabalho, fez-se um estudo de caso acerca da crise financeira que assola o Estado do Rio de Janeiro.

Comprovou-se, através de dados e fatos de uma realidade próxima, que muitas renúncias são feitas com base em interesse pessoal e político. Ademais, escolheu-se o período de 03 anos (2014-2016) para confirmar que o total do montante renunciado nesse ínterim, seria capaz de suprir a totalidade das despesas ou com saúde ou educação, ou, ainda, contemplar grande parte das despesas com essas duas áreas.

Para corroborar o todo entendimento apresentado nesta pesquisa, foi abordado o processo do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro, TCE-RJ 108.773-3/16, que chegou a cinco achados que permitem concluir que há claros deslizes cometidos pelo Estado do Rio de Janeiro na concessão de benefícios fiscais e pelas empresas beneficiárias que se comprometem em trazer contrapartidas positivas ao local.

Espera-se que os leitores deste trabalho, tenham conseguido enxergar que muitos problemas, como os relacionados à saúde ou educação, seriam resolvidos ou ao menos amenizados se o valor renunciado fosse aplicado diretamente para atender as necessidades públicas.

Por todo exposto, torna-se difícil reconhecer aspectos promissores na concessão de benefícios fiscais e conclui-se afirmando que as referidas políticas, nos moldes atuais, são, de fato, inefetivas.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

_____. **Desonerações tributárias valem a pena?** Jota. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/coluna-fiscal-desoneracoes-tributarias-valem-pena-07042016>.

_____. **Indesejável Guerra Fiscal e a LC 160/2017**. Jota. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/indesejavel-guerra-fiscal-e-a-lc-1602017-07092017>

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

ABRUCIO, Fernando Luiz. **A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do Governo Lula**. Revista de Sociologia e Política, Curitiba, n. 24, jun. 2005

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; GOMES, Daniel de Paiva. **LC 160/2017 e Guerra Fiscal**. JOTA. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-ago-03/opiniao-lei-complementar-aprovada-viabiliza-fim-guerra-fiscal>

ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

AYRES, Fernando Gomes de Souza. **Reflexos da Lei Complementar nº 160**. Valor Econômico. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/5131530/reflexos-da-lei-complementar-n-160>

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução ao estudo das finanças**. 19. ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BASSOLI, Marlene Kempfer; PEREIRA, Guilherme Luis Muramatsu. Concorrência tributária desleal: guerra fiscal entre os entes da Federação. **Revista de Direito Público**. Londrina, v. 3, n. 2, mai/ago. 2008.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BIANCHI, Paula; KONCHINSKI, Vinicius. **Não foi só Cabral: vendedores da H. Stern descrevem vendas irregulares de joias**. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2016/12/08/nao-foi-so-cabral-vendedores-da-hstern-descrevem-venda-irregular-de-joias.htm>

BOAVISTA, José Marcelo Souza. **Incentivos Fiscais: Um Guia Metodológico**. Secretaria Municipal de Fazenda, 2011, p. 10. Disponível em: http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/1753111/4108309/TD_SMF_2011_01.pdf

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BORTOLOZI, Tatiane. **Ambev desiste de fábrica no Rio por falta de incentivo fiscal**. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/empresas/4937704/ambev-desiste-de-fabrica-no-rio-por-falta-de-incentivo-fiscal>>

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 10 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. 2013. DISSERTAÇÃO. Orientador: Prof. Dr. Paulo Celso Bergstrom Bonilha. (Mestrado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm

_____. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/>

_____. **Secretária da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro**. Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/legislacao/financeira/basica/decretos/2017/DECRETO%20N%C2%BA%2045.976%20DE%2010%20DE%20ABRIL%20DE%202017.pdf?lve>

_____. **Transferências Discricionária**. Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/transferencias-discricionarias>

_____. Tribunal de Contas da União. **Consulta**. TC 003.850/2016-1. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=10540858>>

BRITO, Carlos. **Joalherias receberam mais de R\$ 200 milhões em incentivos fiscais no RJ**. Disponível em: <http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2016/11/joalherias-receberam-mais-de-r-200-milhoes-em-incentivos-fiscais-no-rj.html>

BRITO, Edvaldo Pereira de. A Atividade Financeira do Estado. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Coords.). **Tratado de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, v.13, jan./fev. 2011.

CAVALCANTE, Danielle de Moura. **Guerra Fiscal no Brasil: conseqüências sócio-econômicas**. 2008. Monografia. Orientador: Prof. Inês Porto. (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, Brasília. Disponível em:
http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/317/Monografia_Danielle%20de%20Moura%20Cavalcante.pdf?sequence=1&isAllowed=y

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24 ed. rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2014. p. 205.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. ampla. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2017.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP editora, 2005.

FARIAS, Carolina. **Rio vive caos em hospitais com falta de médicos e cirurgias sem data**. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/saude/ultimas-noticias/redacao/2017/07/05/falta-de-medicos-e-de-cirurgias-rio-vive-caos-e-incertezas-em-hospitais.htm>

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. rev., atual., e ampl. Bahia: Juspodivm, 2015.

FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira; ROCHA, Altamirando Pereira da. **GUERRA FISCAL, PACTO FEDERATIVO E SEGURANÇA JURÍDICA: a proteção da confiança em face da supressão de benefícios fiscais inconstitucionais**.

FUNARO, Hugo; SOUZA, Hamilton Dias de. **Lei Complementar aprovada viabiliza fim da guerra fiscal**. CONJUR. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-ago-03/opinioao-lei-complementar-aprovada-viabiliza-fim-guerra-fiscal>

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

_____. **Redução da carga tributária e Lei de Responsabilidade Fiscal**.

Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/reducao-da-carga-tributaria-e-lei-de-responsabilidade-fiscal/>

HENRIQUES, Elcio Flori. **Benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

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

LOBATO, Paulo Henrique Bese; SOMAVILLA, Jaqueline Lara. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, v. 70, jan./mar., 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 26. ed. atual. pelo Prof. Miguel Alfredo Malufe Neto. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Parecer**. Inteligência do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) – Estímulos sem impacto orçamentário não são pelo dispositivo abrangido. Elaborado por Ives Gandra da Silva Martins. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00727>

MARTINS, Rodrigo. **Crise no Rio de Janeiro: uma tragédia para a população**. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/revista/964/crise-no-rio-de-janeiro-uma-tragedia-para-a-populacao>

MATO GROSSO. Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso. **Nota técnica n. 010/09**. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/04256E4C004D9CE4/BDFDF560841CF35E04256CA7004FCD3E/5F6038496E1DDF81842576AC00632ECA>

MELLO, Gustavo Miguez de; SIMÕES, Luiz Carlos Marques. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MELLO, Rafael Munhoz. Aspectos Essenciais do Federalismo. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.41, out./dez. 2002.

MENEZES, Aderson de. **Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

MINATO, Maki. **Guerra Fiscal: ICMS e o Comércio Eletrônico**. 2014. Orientador: Professor Doutor Paulo Celso Bergstrom Bonilha. (Mestrado em Direito) — Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1984.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Despesas Públicas: conceito e classificação. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Coords.). **Tratado de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme. **Federalismo e Guerra Fiscal**. Pesquisa e Debate. São Paulo, v.10, n. 2(16), 1999.

OLIVEIRA, Nelci Silvério de. **Teoria Geral do Estado**. 2. ed. rev. e atual. Goiânia: AB, 2004.

OLIVEIRA, Paulo Augusto de. **Estado Regulador e Serviço Público**. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2016.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PINTO, Agerson Tabosa. **Teoria Geral do Estado**. Fortaleza: Imprensa Universitária, 2002.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro Esquematizado**. 5. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2015.

PISCITELLI, Tathiane; VILLAS BÔAS, Guilherme. **A ineficácia das sanções previstas na LC 160/2017**. JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-ineficacia-das-sancoes-previstas-na-lc-1602017-24082017>

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; coordenador Pedro Lenza. **Direito Financeiro Esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2015.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Atividade Financeira do Estado Contemporâneo. **Revista do Ministério Público do Estado do Amazonas**. Manaus: PGJ/CEAF, v. 06, jan./dez. 2005.

RIBEIRO, João Ubaldo. **Política**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2010.

RIO DE JANEIRO. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**. Poder Legislativo. 30 de agosto de 2017. Disponível em:
https://diarios.s3.amazonaws.com/DOERJ/2017/08/Poder_Legislativo/pdf/20170830_22.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAI45WSOUE2QEAQ6HQ&Expires=1525612966&Signature=n0XWa4X%2FM7qSxuGwNEeOmx6VqtW%3D

BRASIL. Secretária da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. **Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência**. Disponível em:
http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/legislacao/financeira/basica/decretos/2017/DECRETO%20N%C2%BA%2045.976%20DE%2010%20DE%20ABRIL%20DE%202017.pdf?lve

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Relatório Completo de Prestação de Contas de 2016**. Disponível em:
<http://www.tce.rj.gov.br/documents/43935520/0/RELATORIO%20COMPLETO.pdf>

_____. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Processo TCE-RJ 108.773-3/16**. Relator: Rodrigo Melo do Nascimento. Disponível em:
<http://tce.rj.gov.br/documents/43935520/0/Benef%C3%ADcios%20tribut%C3%A1rios%20de%20ICMS.pdf>

_____. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Relatório de Prestação de Contas de 2014**. Disponível em:
<http://www.tce.rj.gov.br/documents/10180/29151607/Parecer%20do%20Corpo%20T%C3%A9cnico>

_____. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Relatório de Prestação de Contas de 2015**. Disponível em:
<http://www.tce.rj.gov.br/documents/10180/2616/Relat%C3%B3rio%20Resumido%20das%20Contas%20de%20Governo.pdf>

SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites formais à concessão de incentivos fiscais. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

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

Servidores do Theatro Municipal protestam no Centro do Rio. Disponível em:
<https://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/servidores-do-theatro-municipal-protestam-no-centro-do-rio.ghtml>

SILVA, Plácido e. **Noções de finanças e direito fiscal**. 2. ed. Curitiba: Guaíra, 1941.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. revista, aumentada e atualizada. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960.

SQUIZZATO, Ana Carolina. **Direito Financeiro e Econômico**. São Paulo: Ed. Método, 2013.

THUSWOHL, Maurício. **Desmonte da rede pública do Rio já conta com 231 escolas fechadas**. Disponível em: <http://www.redebrasilatual.com.br/educacao/2017/12/desmonte-da-rede-publica-do-rio-ja-conta-com-231-escolas-fechadas>

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

VIANA, Juvêncio Vasconcelos; VIANA NETO, Matteus. Acerca dos incentivos fiscais. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.