

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

RAFAEL AUGUSTO OLIVA GATTO

**GOVERNANÇA PÚBLICA E O CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS PELOS
TRIBUNAIS DE CONTAS**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2021

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

RAFAEL AUGUSTO OLIVA GATTO

**GOVERNANÇA PÚBLICA E O CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS PELOS
TRIBUNAIS DE CONTAS**

MESTRADO EM DIREITO POLÍTICO E ECONÔMICO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como exigência para obtenção do título de Mestre em Direito Político e Econômico, sob a orientação do professor José Carlos Francisco.

SÃO PAULO

2021

RAFAEL AUGUSTO OLIVA GATTO

**GOVERNANÇA PÚBLICA E O CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS PELOS
TRIBUNAIS DE CONTAS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da
Universidade Presbiteriana Mackenzie, como
exigência para obtenção do título de Mestre em
Direito Político e Econômico, sob a orientação do
Professor Doutor José Carlos Francisco.

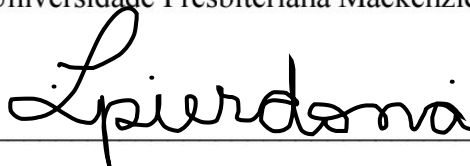
Aprovado em: 4 de fevereiro de 2022.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. José Carlos Francisco

Universidade Presbiteriana Mackenzie



Profa. Dra. Zélia Luiza Pierdoná

Universidade Presbiteriana Mackenzie



Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante

Universidade Federal do Ceará

AGRADECIMENTOS

A elaboração da presente dissertação somente foi possível pela contribuição de diversas pessoas às quais sou verdadeiramente grato.

Início agradecendo a todos os servidores públicos dos Tribunais de Contas do Brasil e dos órgãos correlatos, como o Ministério Público de Contas, com os quais tive contato. Cumprimento, na pessoa do servidor do TCE-SC, Sr. Hélio Silveira Antunes, a todos os que contribuíram com nossa pesquisa empírica. Eles conseguiram vislumbrar a importância do tema e disponibilizaram seu precioso tempo para responder aos questionamentos.

Agradeço ao Professor Doutor. José Carlos Francisco, meu orientador, pelas preciosas conversas que tivemos, nas quais me direcionou para trilhar o bom caminho da excelência acadêmica, demonstrando paciência e, ao mesmo tempo, exigência crítica, Sua orientação foi essencial no processo de elaboração desse trabalho, não somente contribuindo para o desenvolvimento técnico do tema, mas também, com relação ao planejamento, organização e, sobretudo, pelo exemplo de competência que é.

Às professoras Zélia Luiza Pierdoná e Denise Lucena Cavalcante, que também souberam criticar com extrema sabedoria o presente trabalho na banca de qualificação, nos direcionando para perceber ajustes de alinhamentos necessários, mas também mostrando algumas direções acertadas que mirava e, como resultado, representaram uma confiança adicional para finalização do trabalho, pelo qual sou muito grato.

Aos demais professores e meus colegas mestrandos e doutorandos do curso de Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, que mesmo na distância pandêmica, através de nossos encontros virtuais, contribuíram muito para o debate e aguçaram minha curiosidade acadêmica, tão necessária para o desenvolvimento do tema.

Ao meu pai, Ruy Alberto Gatto, que possibilitou essa empreitada, pela constante influência e estímulo de sempre sobre a importância dos estudos, da leitura e da busca do conhecimento científico. À minha mãe, Efigênia Maria Oliva Gatto, pelo apoio carinhoso de sempre. À minha filha, Estela Simal Gatto, por ser a razão da minha existência.

Obrigado.

RESUMO

Autor: Rafael Augusto Oliva Gatto

Título: GOVERNANÇA PÚBLICA E O CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

As teorias acerca do controle da sociedade sobre as ações dos governantes não são novas. Recentemente se multiplicam os estudos dos mecanismos que podem ser aplicados para melhorar esse objetivo na esfera pública. A partir das teorias já elaboradas na esfera privada, da governança corporativa, desenvolveu-se a governança pública. O presente trabalho tem por objeto, sob as perspectivas da governança pública, da *accountability* no setor público e do controle da sociedade sobre os atos dos governantes, analisar como funciona a fiscalização de incentivos fiscais concedidos, no Brasil. Segundo Acemoglu e Robinson, em *Why Nations Fail*, o fator mais relevante para a riqueza das nações é a prevalência de instituições Inclusivas, que garantem o interesse público, em detrimento de instituições Exclusivas, que tendem a concentrar de forma predatória o poder político e econômico. Buscamos saber, portanto, se no controle dos incentivos fiscais do Brasil temos instituições Inclusivas ou Exclusivas. Ao longo do trabalho fica demonstrado que as instituições responsáveis por essa função são os Tribunais de Contas, seja por conta de expressa atribuição constitucional, seja pela natureza de sua atuação técnica nas áreas específicas, necessárias para a fiscalização dos incentivos fiscais. Mostraremos, os resultados de uma pesquisa empírica realizada junto aos Tribunais de Contas acerca da qualidade dos trabalhos de controle na área. A conclusão da pesquisa é de que a fiscalização dos incentivos fiscais não é satisfatoriamente desenvolvida no Brasil, seja porque os dados dos incentivos fiscais não são facilmente acessados pelos órgãos de fiscalização, seja porque, de fato, não há uma cultura de atenção para esse ponto nos Tribunais de Contas, formados para focar na execução das despesas e não na renúncia de receitas. A partir do diagnóstico, de que não há o devido controle dos incentivos fiscais, propomos medidas para melhorar essa situação, tais como a mudança nos critérios de eleição dos membros dos Tribunais de Contas e a simplificação da legislação em uma Reforma Tributária.

Palavras-Chave: Orçamento Público; Instituições Democráticas; Desenvolvimento Econômico; Intervenção do Estado na Economia; Política Fiscal.

ABSTRACT

Author: Rafael Augusto Oliva Gatto

Title: PUBLIC GOVERNANCE AND CONTROL OF TAX INCENTIVES

The theories of society's control over the actions of rulers are not new, but more recently there has been a development in the study of mechanisms that can be applied to improve this objective in the public sphere. Using as a guideline the theories already well developed in the private sphere of corporate governance, the development of the public governance concepts are observed. The object of the present work, from this perspective of public governance, accountability at the public sector, and society's control over the acts of government, is to analyze the control of the democratic institutions on the granting of tax incentives in Brazil. According to Acemoglu and Robinson, in *Why Nations Fail*, the prevalence of Inclusive institutions, which guarantee the public interest, at the expense of Exclusive institutions, which tend to concentrate political and economic power in a predatory manner, is the most relevant factor for the wealth of nations. We seek to know, therefore, whether there are Inclusive or Exclusive institutions in the control of tax incentives in Brazil. It is demonstrated throughout the work that the institutions responsible for this function are the Brazilian Courts of Auditors ("*Tribunais de Contas*"), either due to an express constitutional attribution, or because of the nature of their technical performance in the specific areas that are necessary for the inspection of tax incentives. We will show the results of an empirical research conducted before the *Tribunais de Contas* regarding the quality of control in the matter. The conclusion of the research is that the inspection of tax incentives is not satisfactorily developed in Brazil, either because the tax incentive data are not easily accessed by the inspection bodies, or because, indeed, there is no culture of attention to this point at the Courts of Auditors, which are historically formed to focus on the execution of expenses and not on the waiver of revenues. Based on this diagnosis that the control of tax incentives is not duly performed, we propose measures to improve this situation, such as changing the criteria for electing members of the Audit Courts or simplifying the tax legislation through a broad reform of the Brazilian tax system.

Keywords: Public Budget; Democratic Institutions; Economic Development; State Intervention in the Economy; Fiscal Policy.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO..... | 9 |
| Capítulo 1 – Finanças Públicas, Orçamento, Arrecadação e Uso dos Recursos Públicos..... | 17 |
| 1.1. Finanças públicas no regime constitucional vigente..... | 18 |
| 1.2. Orçamento, tecnicidade e separação dos poderes..... | 21 |
| 1.3. Antecedentes do problema e Importância do Tema – Orçamento público e déficit fiscal em tempos pandêmicos..... | 24 |
| 1.4. Políticas Econômicas – Estado Mínimo..... | 29 |
| Capítulo 2 – Incentivos Fiscais - Estudos Técnico-Jurídicos Tributários..... | 36 |
| 2.1. Delimitações terminológicas: imunidade; isenção; suspensão; diferimento; alíquota zero; benefício; incentivo..... | 36 |
| 2.2. Incentivo fiscal - O tributo do avesso – Extrafiscalidade..... | 39 |
| 2.3. Requisitos formais e materiais dos incentivos fiscais..... | 44 |
| 2.4. Incentivos fiscais – Princípios da Igualdade e Finalidade..... | 53 |
| 2.5. Extinção dos incentivos fiscais e segurança jurídica..... | 59 |
| Capítulo 3 – Governança Pública e Instituições de Controle..... | 66 |
| 3.1. Captura do Poder Político pelo Poder Econômico | 66 |
| 3.2. Accountability, Transparência, Governança Corporativa e Pública..... | 70 |
| 3.3. A experiência francesa..... | 75 |
| 3.4. Desenvolvimento econômico e sua relação com Instituições Democráticas Inclusivas | 82 |
| Capítulo 4 - Atuação dos Tribunais de Contas no controle dos Incentivos Fiscais..... | 86 |
| 4.1. O regime constitucional e os problemas dos Tribunais de Contas no Brasil..... | 87 |

| | | |
|-------------------|---|-----|
| 4.2. | Pesquisa empírica..... | 90 |
| 4.3. | Atuação técnica ou política dos Tribunais de Contas..... | 95 |
| 4.4. | Propostas de melhoria da atuação dos Tribunais de Contas..... | 99 |
| 4.4.1. | Emendas Constitucionais das indicações políticas..... | 99 |
| 4.4.2. | Participação técnica colaborativa das autoridades fiscais e agências reguladoras..... | 102 |
| 4.4.3. | Reforma tributária..... | 103 |
| CONCLUSÃO..... | | 109 |
| REFERÊNCIAS | | 113 |

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, fruto do contexto pós-ditatorial e de retomada democrática, consolidou no Brasil o Estado Democrático de Direito, bem como propiciou uma ampla gama de proteção social aos cidadãos. Com isso, a Carta Magna estabeleceu características de formuladora de um Estado Social e Democrático de Direito, ficando conhecida como a Constituição Cidadã.

Ocorre que para que a Administração Pública tenha condições de cumprir suas obrigações constitucionais e implementar a proteção social estabelecida por essa Constituição garantidora de proteção social relevante para a população, há uma limitação de ordem prática, o Orçamento Público.

A arrecadação dos tributos dos contribuintes é a principal fonte de receita dos Estados para manutenção da estrutura administrativa e implementação das políticas públicas que visam a garantir à sociedade o esperado desenvolvimento social e econômico.

O controle do balanço contábil entre as receitas da arrecadação tributária e a aplicação dessas em despesas administrativas é de fundamental importância para a saúde fiscal de um país. Esse balanço determina em qual medida um determinado Estado poderá ter a capacidade financeira necessária para atuar no atendimento à população em suas garantias constitucionais, tais como saúde, educação, segurança e seguridade social.

Entretanto, é importante notar que os tributos não apenas desempenham essa função de composição das receitas públicas, de arrecadação, mas, em alguns casos, por opção discricionária dos governantes que possuem a competência constitucional para cobrá-los, os tributos são utilizados com efeitos extrafiscais. É o que ocorre nos programas de concessão de incentivos fiscais, nos quais a renúncia da cobrança do tributo é mecanismo de intervenção do Estado na atividade econômica.

Justifica-se a utilização do tributo com essa característica extrafiscal, pois se espera a renúncia da receita dos incentivos fiscais seja compensada pelos benefícios diretos e indiretos do estímulo econômico aos beneficiados com a redução da carga tributária.

Ao longo da história do desenvolvimento econômico das sociedades modernas, os incentivos fiscais sempre cumpriram um papel relevante. É obrigação do Estado atuar como

fomentador e impulsionador da atividade econômica e utilizar todos os instrumentos disponíveis para tanto. Dentre esses instrumentos, estão os incentivos fiscais que podem aliviar a pesada carga tributária para setores estratégicos.

É importante apontar, nesse contexto, que os incentivos fiscais representam renúncia de arrecadação pública de recursos que devem ser utilizados em favor da sociedade. Somente se justificam, por conseguinte, na medida em que se espera que os benefícios do desenvolvimento econômico gerado pelo incentivo estatal àquela determinada atividade superem os malefícios da renúncia da arrecadação.

O problema de pesquisa do presente trabalho, portanto, se volta para funcionamento das instituições democráticas responsáveis pelo controle público da eficiência dos incentivos fiscais. Após mostrarmos como a Constituição Pátria de 1988 delegou essa função prioritariamente aos Tribunais de Contas, investigaremos o ponto fulcral do problema: a análise da atuação dos Tribunais de Contas nessa função de controle dos incentivos fiscais.

No primeiro Capítulo da presente dissertação, após contextualizar os temas de finanças públicas e orçamento público que permeiam toda o desenvolvimento temático seguinte, analisamos a obrigação dos Governantes em atuar para o desenvolvimento econômico da sociedade, mas com a responsabilidade necessária para não ocorrerem desvios, já que a saúde fiscal do país não deve ser desconsiderada.

Mostramos, por exemplo, que em tempos de crise como o atual período pandêmico, fica mais evidente a relação direta que a boa gestão orçamentária pública significa para a possibilidade de salvar vidas da população. E mesmo nesse período em que a necessidade de recursos é extrema, são pouco exploradas as alternativas de eliminação de incentivos fiscais, que continuam representando a renúncia de arrecadação de valores impactantes no orçamento.

A importância do zelo no trato das finanças públicas, notadamente com relação à renúncia da arrecadação, é o tema principal do trabalho. Analisamos a necessidade do desenvolvimento e aprimoramento de instituições e instrumentos para fiscalização dos incentivos fiscais concedidos. Mostramos a importância de investigar a fundo quais foram as reais motivações do ente estatal para definição dos beneficiados pelos incentivos fiscais, que deve ser permanentemente conduzido com um bom acompanhamento do impacto dessas políticas na economia, sob pena de não se justificar sua própria existência.

No presente trabalho, portanto, será desenvolvida a análise de instrumentos de governança pública do controle de renúncias de receitas, notadamente na implementação de políticas de incentivos fiscais.

É importante enfatizar, nesse sentido, que não se trata de expor e criminalizar as opções corruptas de políticas de incentivos fiscais de um ou outro determinado governante, mas sim buscamos identificar como está operando o arcabouço democrático de controle das instituições que deveriam zelar pela boa condução do assunto, em uma perspectiva de macro visão da estrutura de governança pública do Brasil,

O terceiro capítulo da presente dissertação tratará, nesse sentido, da importância das instituições democráticas de um país, do desenvolvimento dos órgãos de governança pública, fazendo uma contraposição às teorias mais desenvolvidas e discutidas de governança corporativa, essenciais para a saúde financeira e o desenvolvimento sustentável das corporações privadas.

Também no capítulo 3 apresentamos uma visão sobre as teorias do controle democrático da administração pública conforme desenvolvidas na escola francófona, principalmente por Pierre Rosanvallon. Em seguida, veremos como, na prática, ocorreu a evolução do funcionamento do Tribunal de Contas da França, a *Cour de Comptes*, com base nas mais recentes teses do controle e fiscalização das instituições, conforme a doutrina desse país.

A escolha da escola francesa se justifica por diversos motivos. Primeiramente, pela sua enorme influência nas bases teóricas das instituições democráticas e jurídicas, não somente do Brasil, mas também de todo o ocidente. Afinal, trata-se do berço da Revolução que consolidou os princípios de igualdade, liberdade e fraternidade que sustentam os princípios do Estado Democrático de Direito das nações. Além disso, conforme detalhado no mesmo capítulo 3, a própria corte de contas brasileiras adotou o modelo napoleônico, o que reforça essa forte influência francófona no modelo brasileiro.

Por fim, ainda no capítulo 3, discutiremos a possibilidade de um diagnóstico da situação atual e das possibilidades futuras de desenvolvimento socioeconômico do Brasil sob esse ponto de vista, utilizando a teoria da importância das instituições inclusivas, em detrimento das instituições extrativas, de Acemoglu e Robinson em *Why Nations Fail*.

Em seguida, no capítulo 4, com o intuito de verificar empiricamente o funcionamento das instituições no Brasil, especificamente com relação ao controle e fiscalização da utilização das políticas públicas dos incentivos fiscais, mostraremos uma pesquisa conduzida junto a todos

os 34 Tribunais de Contas do país, relativa ao desenvolvimento desse trabalho de fiscalização da renúncia de receitas.

Isso porque, conforme será mais bem detalhado no Capítulo 4, que trata dessa análise da atuação dos Tribunais de Contas, a Constituição Federal, em seus artigos 70 e 71, estabeleceu ser da competência desses órgãos a fiscalização da realização do orçamento público pela Administração, consignando expressamente dentro dessa competência, a fiscalização das renúncias de receitas.

Há citação de outros órgãos e instituições que também deveriam contribuir para o controle dos incentivos fiscais, principalmente órgãos de controle interno, nas próprias instituições fazendárias, bem como outras entidades que atuam no combate ao desvio de recursos públicos, como o Ministério Público. Entretanto, conforme será demonstrado, a atuação dos Tribunais de Contas foi analisada com maior profundidade porque a natureza da atuação dessas instituições tem perfeita relação com o controle dos aspectos materiais dos incentivos fiscais.

Mostraremos, portanto, como se encontra o atual nível de quantidade e qualidade dos trabalhos de fiscalização de incentivos fiscais dos Tribunais de Contas em todo o território nacional, possibilitando uma conclusão científica do estado atual do funcionamento dessas instituições no controle das renúncias de receitas realizadas como políticas de intervenção na economia pelos governantes.

Ao final da análise dos resultados da pesquisa, será possível responder ao questionamento central do presente trabalho, qual seja, se há um devido controle institucional democrático das concessões de incentivos fiscais no Brasil.

Após o devido aprofundamento, tanto no nível teórico, quanto no nível empírico, sobre o controle dos processos de políticas públicas de concessão de incentivos fiscais no Brasil, estaremos prontos para propor algumas medidas que aprimorariam o sistema analisado, dentre elas, alterações dos sistemas legislativos que regulamentam a composição e o funcionamento dos Tribunais de Contas, bem como medidas de alteração do próprio sistema jurídico tributário nacional.

Mostraremos, então, no Capítulo 4, algumas medidas possíveis de melhoria da atuação dessas instituições de controle. Não coincidentemente, dada a importância do tema, verifica-se que já existem projetos de reforma legislativa em trâmite no Congresso Nacional que tratam dos assuntos e das medidas aqui discutidas.

Trata-se da existência de propostas para a Reforma Tributária e de propostas de emenda constitucional que alteram os critérios de composição e escolha dos integrantes dos Tribunais de Contas no país, por exemplo, para instituir a obrigatoriedade de concursos públicos que verifiquem a capacidade técnica exigida nas atividades do órgão.

Mesmo cientes de que medidas como essas, que necessitam de forte articulação política, são de difícil aprovação, demonstramos a importância de, ao menos, melhorar o conhecimento da população e o debate público sobre esses temas.

Abordaremos, ademais, no capítulo 4, as diretrizes que um eventual projeto de reforma tributária deve conter para melhorar o controle da sociedade sobre os programas de incentivos fiscais. Para tanto, usamos como base as ideias de Jürgen Habermas, da teoria da ação comunicativa, que propõe uma interação estruturada entre os participantes das decisões políticas, mas desde que estes estejam em situação discursiva ideal, sem violência e/ou imposição de uma parte pela outra.

No contexto da discussão para concessão de incentivos fiscais deve prevalecer o melhor argumento que visa o desenvolvimento econômico do país, ou de determinada região. Isso só é possível se a sociedade democrática funcionar corretamente para garantir uma situação discursiva ideal sem a imposição do Poder Econômico de determinadas empresas influenciando as decisões.

Conforme mencionado, portanto, o problema que será tratado no presente trabalho se refere ao controle da sociedade sobre a qualidade dos programas de incentivos fiscais, que representam renúncias de receitas ao orçamento público e impactam a capacidade do Estado brasileiro de cumprir suas obrigações constitucionais com a população.

Antes das respostas a esse questionamento, entretanto, é necessário responder à pergunta relativa a como está regulamentado juridicamente o processo de concessões de incentivos fiscais no Brasil. Quais são os requisitos legais objetivos que devem ser cumpridos para que os governantes estabeleçam os beneficiários dessa política de renúncia de receitas? Quais as formalidades que devem ser observadas? No capítulo 2 enfrentamos e desenvolvemos esse tema.

Ocorre que, conforme será mais bem detalhado nesse capítulo 2, a análise superficial dos requisitos legais e das formalidades não esgota satisfatoriamente a questão. É necessário entender os princípios constitucionais, jurídicos e econômicos, que devem estar presentes para que os incentivos fiscais se justifiquem.

Diante das questões de captura do poder político pelo poder econômico, conforme estudado no Capítulo 3, provavelmente a concessão de incentivos fiscais com desvio de finalidade permanecerá sendo, por muitos anos, um problema relevante no cenário jurídico-tributário brasileiro. Mesmo havendo regulamentação na Constituição Federal, Leis Complementares, Leis Ordinárias, e demais atos normativos das administrações tributárias dos entes federados estabelecendo requisitos formais para os incentivos fiscais, na prática, o que se observa é que o Poder Executivo concentra a discricionariedade para conseguir oferecer os incentivos a quem entenda merecedor, sob seu alvitre, nem sempre com observância dos melhores critérios.

Também não são muito animadores os resultados das tentativas de resolução do problema através dos mecanismos de punição dos desvios cometidos e de recomposição de um cenário econômico justo. As medidas de punição, quando ocorrem, não conseguem reajustar o sistema. Isso ocorre provavelmente porque a identificação dos benefícios fiscais concedidos em desacordo com as regras necessárias é difícil e lenta, fazendo com que, na prática, o ressarcimento se torne muito difícil.

Além disso, muitas empresas atuaram de boa-fé, utilizando incentivos fiscais regularmente concedidos pelo Poder Executivo competente, com eventual aprovação do Poder Legislativo, incentivos concedidos com base em lei vigente por um período, por exemplo, e não podem ser responsabilizadas por desvios dos quais não foram partícipes. Por vezes, eventual conluio para obtenção de regime tributário benéfico foi praticado por gestões administrativas das empresas que foram substituídas. Em alguns casos, as empresas podem ter sido vendidas a outros donos que se encontram em uma realidade jurídica diferente, que lhes permite demonstrar que não devem arcar com prejuízos aos quais não deram causa.

Existe também o argumento de que o incentivo fiscal concedido, se respeitadas as formalidades exigidas por lei, constitui um ato jurídico perfeito e qualquer alteração ou tentativa de sua anulação infringiria a segurança jurídica da pessoa beneficiada.

Fica clara, portanto, a necessidade de maior controle da sociedade sobre os programas de incentivos fiscais, mecanismos de renúncia de receita tão largamente utilizados, mas que não raro contém problemas materiais e de desvio de finalidade.

A hipótese que se pretende analisar no desenvolvimento do trabalho, portanto, é sobre a eficácia social do controle das instituições democráticas com competência para fiscalizar a concessão de incentivos fiscais no Brasil e prevenir esse tipo de problema da recuperação da

arrecadação de incentivos mal manejados. Ou seja, sobre o trabalho dos Tribunais de Contas, órgãos constitucionalmente incumbidos desse trabalho de fiscalização de renúncia de receitas.

Caso a resposta seja afirmativa, no sentido de que há um bom controle dos Tribunais de Contas sobre o processo de concessão de incentivos fiscais, podem ser analisados os resultados dos trabalhos de recuperação dos tributos não recolhidos caso tenham sido identificados programas com problemas.

Por outro lado, na hipótese de não descoberta da realização de um trabalho de qualidade na fiscalização dos programas de concessão de incentivos fiscais, proporemos sugestões de como esse controle pode ser melhorado, a partir da identificação dos problemas e utilizando a base teórica do controle social sobre os governantes, conforme será também estudado nos capítulos correlatos.

O objetivo geral do presente trabalho, portanto, é, com base no conteúdo teórico da importância do controle democrático das escolhas dos governantes, medir o sistema de fiscalização e prevenção dos eventuais desvios que podem ser cometidos pelos agentes públicos na concessão de incentivos fiscais, notadamente pela análise do trabalho dos Tribunais de Contas na fiscalização da renúncia de receitas que compõem o orçamento público.

Para atingir o objetivo geral de identificação da qualidade do controle sobre as políticas de concessão de incentivos fiscais, após construção do arcabouço teórico normativo que rege a matéria, será demonstrada uma pesquisa conduzida junto a todos os Tribunais de Contas do país e analisado o resultado, conforme mais bem descrito no capítulo 4.

O presente trabalho, portanto, se insere no campo do conhecimento do Direito Público Econômico, ou seja, seguindo a linha de pesquisa que estuda o Poder Econômico e seus limites jurídicos. Assim, aprofundaremos diversas análises de temas que se relacionam com o sistema normativo do Direito Público, a aplicação prática de políticas públicas de incentivos fiscais e sua relação com o desenvolvimento socioeconômico do país.

Como metodologia do presente trabalho desenvolveremos tanto a análise teórica de relevante produção científica acerca do assunto, quanto a pesquisa empírica sobre a atuação dos Tribunais de Contas na matéria.

Nesse sentido, analisaremos a parte teórica do funcionamento dos incentivos fiscais (Capítulo 2) e o desenvolvimento de órgãos de controle dos governantes pela sociedade nas teorias da Governança Pública (Capítulo 3) em uma pesquisa crítico-reflexiva, com o estudo de obras acadêmicas, artigos científicos e desenvolvimento legislativo, tudo relacionado ao tema.

Nesse ponto do funcionamento das instituições de controle, portanto, adotaremos como marco teórico as teorias da participação dos cidadãos e dos órgãos do Poder Público de representação e defesa dos cidadãos na fiscalização dos atos do Poder Executivo, bem como as teorias da importância de instituições republicanas para o desenvolvimento econômico das nações de Acemoglu e Robinson.

Em seguida, na parte metodológica prática (Capítulo 4) será descrita a pesquisa qualitativa empírico-fenomenológica realizada junto aos Tribunais de Contas, que teve seu foco principal na atuação desses órgãos com relação ao tema das renúncias de receitas e das políticas de intervenção na economia através dos programas de concessão de incentivos fiscais.

Com relação ao desenvolvimento da análise teórica, é importante frisar que inúmeros trabalhos científicos se debruçaram sobre o tema dos incentivos fiscais, mais especificamente sobre as questões formais, jurídicas e a questão da efetividade e dos resultados de determinados incentivos fiscais pela análise econômica das mudanças pretendidas em cada tipo de programa.

Ocorre que esses trabalhos, por óbvio, são concentrados em determinados programas específicos e não é possível extrapolar os resultados dessas pesquisas pontuais para uma conclusão objetiva sobre a qualidade dos incentivos fiscais no Brasil.

Em colaboração com esse tipo de trabalho, mas sob um aspecto diverso, a presente dissertação tem como foco a análise das instituições públicas que deveriam fazer esse trabalho de acompanhamento da qualidade dos incentivos fiscais permanentemente.

Desenvolveremos a análise de como funcionam os mecanismos de controle público da concessão de incentivos fiscais, justamente para identificar como ocorre no Brasil a fiscalização do cumprimento dos requisitos formais e dos objetivos econômicos que justificam a própria existência de tais incentivos.

Conforme será demonstrado ao longo da presente dissertação, portanto, somente com o ideal funcionamento de instituições verdadeiramente democráticas, que garantam o interesse da sociedade no controle dos atos dos governantes, será possível atingir o real desenvolvimento econômico sustentável do país.

Capítulo 1 – Finanças Públicas, Orçamento, Arrecadação e Uso dos Recursos Públicos

No presente primeiro capítulo, conforme exposto na introdução, trataremos de contextualizar a matéria objeto dos desenvolvimentos seguintes da presente dissertação na grande temática dos estudos das finanças públicas.

Em outras palavras, cuidaremos de contextualizar o trabalho como integrante de um ramo de Direito Público que se preocupa em desenvolver estudos de natureza econômica relacionados à arrecadação e uso dos recursos necessários para o funcionamento do Estado.

Com isso, será possível identificar a importância de melhorar, em quantidade e em qualidade, as pesquisas, a produção científica, e o conhecimento da sociedade sobre essa temática que influencia diretamente a vida de toda a população.

Compreender como funcionam as finanças públicas, os fatores que podem ajudar ou prejudicar a saúde financeira do país e acompanhar sempre de perto as ações dos governantes e representantes eleitos da sociedade são pontos determinantes para melhor qualidade de vida da população.

Afinal, somente com os recursos financeiros adequados o Estado pode exercer suas obrigações constitucionais visando à garantia do mínimo razoável de subsistência e à manutenção e aprimoramento das condições para o desenvolvimento socioeconômico da nação.

Mostraremos, por exemplo, como a atual crise causada pela pandemia da COVID-19 pode contribuir nesse sentido da ênfase de um melhor e mais qualificado acompanhamento do assunto.

Afinal, o contexto da pandemia do coronavírus colocou maior foco e aumentou a importância da preocupação da sociedade com as finanças públicas quando, por motivos de escassez de recursos e controle fiscal, foram tomadas decisões urgentes que impactaram diretamente a vida de centenas de milhares de brasileiros.

Considerando o caráter cíclico da economia, ora com períodos de crise como a presente, causada pela pandemia, ora com períodos de melhor desenvolvimento, é necessário que os mecanismos de geração de riqueza e arrecadação de recursos sejam bem aproveitados no momento oportuno para que a sociedade possa se beneficiar de uma boa estrutura fiscal, orçamentária e de reservas nos períodos de maior necessidade.

Sobre o impacto dos problemas das finanças do Estado na sociedade em tempos de crise, Zélia Luiza Pierdoná, José Carlos Francisco e Lourenço de Miranda Freire Neto, defendem, inclusive, que pode haver regressão social:

Assim, em tempos de crise (conjuntural ou estrutural), com Estados enfrentando problemas com geração de riqueza e de renda, a consecução de seu programa social fica substancialmente comprometida quando não houver receitas suficientes para fazer frente às despesas crescentes com a implementação progressiva dos direitos sociais, o que conduz à realização de escolhas alocativas com conseqüente regressão social.¹

Ou seja, sem fundamentos sólidos de política fiscal, que possam preservar os avanços conquistados pela sociedade, um período de crise marcado por má gestão dos recursos públicos pode significar colocar em risco conquistas básicas da população, em áreas fundamentais como educação, saúde, moradia, e até mesmo com relação à fome.

É fundamental, portanto, que a sociedade acompanhe com máxima atenção as questões das finanças públicas, da execução do orçamento, e dos fatores que influenciam essa dinâmica de arrecadação e aplicação dos recursos públicos.

Como será demonstrado a seguir, os incentivos fiscais têm papel relevante nesse balanço contábil brasileiro.

O devido acompanhamento dessas questões das finanças públicas, a garantia de fundamentos democráticos sólidos destinados ao controle de eventuais desvios em políticas públicas de renúncia de receitas são essenciais para que o progresso socioeconômico da nação não seja colocado em perigo em momento algum, qualquer que seja a dimensão da crise.

1.1. Finanças públicas no regime constitucional vigente

Conforme mencionado na introdução, o estudo das finanças públicas tem especial relevância no contexto democrático, principalmente para o desenvolvimento das redes de proteção social dos cidadãos previsto na Constituição Cidadã de 1988, já que trata justamente

¹ PIERDONÁ, Zélia Luiza; FRANCISCO, José Carlos; FREIRE NETO, Lourenço de Miranda. *Direitos Sociais em Tempos de Crise: vedação ao retrocesso social e moderação judicial*. Rev. Just. Direito, 34, 57.

de como a arrecadação tributária deve ser aplicada pela administração pública para atendimento e desenvolvimento socioeconômico da população.

Um dos princípios fundamentais analisados no estudo das finanças públicas é a transparência, que possibilita o correto acompanhamento da sociedade sobre o uso dos recursos públicos arrecadados com a tributação.

Sobre a importância do devido acompanhamento da sociedade no que se relaciona aos gastos públicos, Denise Lucena Cavalcante assevera², com propriedade, que:

Constata-se que um dos principais problemas da gestão governamental é exatamente em relação aos gastos públicos. Nada adianta buscar um sistema tributário eficiente e econômico se os gastos do governo não atenderem às necessidades coletivas. Se a finalidade do Estado é promover o bem-estar social, tal qual está exposto na própria Constituição Federal, é imprescindível que o dinheiro público seja muito bem empregado e devidamente aplicado de acordo com o orçamento elaborado.

A autora chega a essa conclusão analisando justamente a necessidade de maior transparência da gestão das finanças públicas brasileiras dada a evolução da sociedade rumo à necessidade de maior ingerência em todos os setores da administração pública.

Esses princípios democráticos relacionados à transparência das finanças públicas, entretanto, precisam somente de constante reforço de aplicação, pois já estão presentes no ordenamento como norteadores da constituição federal de 1988.

O relatório final da Constituição da República, elaborado por José Serra³, membro da comissão do sistema tributário, orçamento e finanças da Assembleia Nacional Constituinte, destaca os seguintes pontos que foram visados no tocante à organização das finanças públicas da Carta de 1988:

- significativo aumento da transparência e da abrangência do processo orçamentário, inclusive na sua dimensão regional;

² CAVALCANTE, Denise Lucena. *Dos tributos para as finanças públicas: ampliação do foco*. Revista Nomos, do Curso de Mestrado em Direito da UFC – Universidade Federal do Ceará. (2006).

³ BRASIL. ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE. Diário da Assembleia Nacional Constituinte (Diário da ANC). Brasília, 1987/88, disponível em https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/diarios_anc. Acesso em 26.10.2021

- definem-se mais claramente as prioridades das despesas e maior controle anual de seu cumprimento em termos de metas físicas;
- fortalece-se o papel do Legislativo no processo orçamentário, na sua fase de elaboração e no controle e fiscalização de sua execução;
- fortalece-se, também, o papel dos organismos de controle externo (Tribunal de Contas) e interno das contas da União e de suas entidades

Enfatize-se, outrossim, que o controle e a fiscalização da execução do orçamento, notadamente, com participação relevante dos Tribunais de Contas, é fundamento constitucional expressamente anotado desde a Assembleia Constituinte.

Logicamente, é possível verificar no texto constitucional a aplicação desses princípios. O Título VI da Constituição Federal de 1988 trata da organização da Tributação e do Orçamento. É a parte constitucional que se relaciona com a definição das regras de finanças públicas brasileiras.

Não por acaso, a tributação, o fruto de sua arrecadação, a destinação e o controle de todos esses mecanismos estão bem delimitados e bem explorados no texto constitucional. É que se a Constituição Federal garantiu aos cidadãos a rede de proteção social para atendimento de suas necessidades básicas, ela deve tratar também da forma como os recursos necessários para tanto serão manejados.

No capítulo I do mesmo Título VI da Carta Magna, denominado “*Sistema Tributário Nacional*”, os artigos 145 a 162 tratam de estabelecer as regras da arrecadação tributária, descrevendo os princípios que devem nortear a cobrança de tributos, estabelecendo as competências dos entes federados na instituição de seus tributos específicos e definindo como será dividido entre esses entes o produto da arrecadação.

No Capítulo II seguinte, nos artigos 162 a 169, o constituinte delineou as regras das finanças públicas, principalmente com relação ao Orçamento.

Conforme poderá ser verificado ao longo dos próximos tópicos, os princípios republicanos da transparência e da participação cidadã no controle dos gastos públicos estão presentes na Constituição, conforme reportado por José Serra sobre os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte, e devem sempre ser enfatizados.

Os incentivos fiscais, como um dos fatores determinantes do montante dos recursos públicos que poderão ser direcionados pelos governantes para atendimento das necessidades da população, não devem fugir a essa regra da transparência e constante fiscalização da sociedade.

1.2. Orçamento, técnica e separação dos poderes

A Constituição Federal, em seu capítulo das finanças públicas, dedicou especial atenção à regulamentação do Orçamento Público.

O orçamento é a peça de planejamento das finanças públicas na qual estão previstos contabilmente como receita os valores da arrecadação e a aplicação das despesas do Estado. Dito dessa forma, é possível apreender que se trata de algo simples, de fácil compreensão por qualquer cidadão comum. Ao contrário, o nível de detalhamento da peça orçamentária e a complexidade das situações previstas para arrecadação e aplicação dos recursos tornam o tema extremamente complexo.

Há uma classificação de receitas e despesas por grupos. Classifica-se, por exemplo, pela origem das receitas (próprias, administrativas, de operação de crédito, vinculadas) ou pela identificação, como despesas correntes ou despesas de capital, que se equiparariam a gastos puros ou de investimentos.

Conforme se percebe desses exemplos, exige-se uma familiaridade de termos contábeis da administração pública para os entes e pessoas públicas que tratam do orçamento. São necessárias tanto a especialização técnica quanto experiência prévia para que os termos possam ser discutidos com propriedade.

Por conta dessa necessidade de especialização, em sua tese de Doutorado em Direito do Estado, na Universidade de São Paulo, Luiz Gustavo Bambini de Assis⁴ conclui que a elaboração e aprovação do orçamento possui quatro aspectos, o jurídico, o econômico, o técnico e o político.

O processo orçamentário pode ser estudado, tanto sob o aspecto jurídico em que se aprofunda o estudo sobre a natureza do ato orçamentário à luz do direito e um estudo aprofundado das instituições constitucionais aptas a prepará-lo, como pode também ser analisado sob o ponto de vista econômico em que serão analisadas a política fiscal, a conjuntura econômica e a possibilidade de sua utilização para o desenvolvimento. Pode também ser estudado sob o aspecto técnico, que envolve o estabelecimento de regras para a realização das

⁴ ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. *Processo legislativo e orçamento público: a função de controle do parlamento*. 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. P 197.

finalidades anteriormente indicadas, bem como para a clara classificação dos conceitos de receita e despesa. Além disso, é possível estudá-lo, ainda, sob o aspecto político, quando então se revela como um instrumento, em proveito de grupos sociais ou regiões, voltado para a solução de necessidades e problemas, cujo objetivo é servir de impulsionador do bom funcionamento dos serviços públicos.

Concordando com o posicionamento acima, lembramos que o estudo dos incentivos fiscais, objeto mais específico dessa dissertação, também pode assumir as quatro divisões didáticas, das áreas jurídica, econômica, técnica e política.

Conforme o desenvolvimento dos próximos capítulos poderá mostrar, o foco dessa dissertação é o estudo jurídico-institucional das estruturas de controle da concessão dos incentivos fiscais. Entretanto, diga-se, a separação é didática, pois essas esferas estão entrelaçadas, constantemente interagindo, de forma que o completo entendimento da matéria se dá apenas com o conhecimento e estudo das relações entre todos esses quatro fatores.

Em sua tese, Bambini de Assis⁵ tratou da atividade legislativa relativa à elaboração e aprovação do Orçamento Público. Esse autor lembra que o controle orçamentário pelo parlamento advém de princípios consagrados desde o fim da Idade Média, com as revoluções humanistas, presente o princípio de que a sociedade, para melhor aceitação da tributação, deveria ter instrumentos para controlar a aplicação dos recursos públicos.

Como exemplo, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, já constavam três artigos que tratavam da contribuição dos cidadãos a uma arrecadação que deve ser dividida entre toda a sociedade, estabelecendo o direito dos cidadãos de participar, por si ou por representantes das decisões de aplicação desses recursos, podendo pedir contas ao agente público pela sua administração⁶.

⁵ DE ASSIS, Luiz Gustavo Bambini. *Processo legislativo e orçamento público: a função de controle do parlamento*. 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

⁶ DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO. Assembleia Nacional Constituinte da França Revolucionária, 26 de agosto de 1789: “Art. 13º Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades; Art. 14º Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração, Art. 15º A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração.”

Bambini de Assis afirma que com o advento do constitucionalismo tem origem a noção de orçamento público. Consigna que o orçamento “representa uma escolha fiscal ou uma escolha coletiva que deve ser realmente bem estruturada para suprir a maior parte da demanda que surge sobre a questão financeira. Quanto mais complexa for a sociedade e maior for a demanda por necessidades públicas de uma população, mais o orçamento bem estruturado torna-se uma necessidade e uma peça hábil a sopesar diversos interesses legítimos e muitas vezes contraditórios.”⁷

O orçamento público é, portanto, a peça de planejamento das receitas e despesas públicas, elaborada pelo Poder Legislativo para execução do Poder Executivo e nele devem constar as previsões de arrecadação tributária do país com os objetivos de aplicação dos recursos para a sociedade.

Daí a importância da participação do Poder Legislativo, dos representantes da sociedade, em sua elaboração e no acompanhamento de sua execução. Em última análise, o orçamento é um instrumento que evidencia as decisões políticas de aplicação dos recursos obtidos através da arrecadação tributária arcada pela sociedade.

Helena Torres⁸ enfatiza o caráter universal da presença legislativa na elaboração e aprovação do orçamento público, regra essa derivada do próprio princípio da separação dos poderes:

O princípio de aprovação orçamentária das despesas públicas por decisão legislativa encontra-se largamente reconhecido no constitucionalismo universal. Desconhece-se alguma Constituição que não o contemple. Sua origem confunde-se com o surgimento dos Estados modernos, com a separação dos poderes, com o papel do Legislativo no controle sobre os atos dos governantes, mediante consentimento para a aprovação, por lei, das receitas e despesas, para a consecução dos fins do Estado (defesa, bem comum etc.). Reminiscências da autorização legislativa para atividade financeira dos governos floresceram na Inglaterra no século XIII. Basta lembrar o compromisso da Magna Carta Libertatum, de 1215, que foi uma das primeiras

⁷ DE ASSIS, Luiz Gustavo Bambini. *Processo legislativo e orçamento público: a função de controle do parlamento*. 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. p. 182.

⁸ TORRES, Helena Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

fontes a evidenciar a submissão de um soberano aos direitos dos que viviam sob seu domínio [...]

Desenham-se, assim, algumas características marcantes do problema das finanças públicas, particularmente do controle do orçamento público, que trataremos nos próximos capítulos. São necessárias diversas fases de interação entre os poderes, de forma que a escolha dos governantes sobre a aplicação dos recursos públicos possa ser legitimada pelo titular do poder, o Povo.

Na mesma medida, as instituições e pessoas que interagem nessa quadra do poder necessitam profundo conhecimento técnico, econômico, contábil e jurídico, a fim de que possam debater e chegar a uma solução ideal para cada decisão orçamentária tomada.

Em tópico próprio abaixo, analisaremos também, por exemplo, como a teoria de Jürgen Habermas sobre a racionalidade comunicativa pode melhorar essa relação discursiva entre os poderes facilitando o controle da sociedade almejado como princípio constitucional.

Os incentivos fiscais, como parte integrante do ramo das finanças públicas, têm essas mesmas características e as instituições da república que atuam na concessão de incentivos fiscais e no controle do orçamento público precisam compreender melhor todos esses aspectos relevantes técnicos.

1.3. Antecedentes do problema e importância do tema – Orçamento público e déficit fiscal em tempos pandêmicos

A questão orçamentária, de finanças públicas, pela sua complexidade e necessidade de entendimento razoável em diversas áreas não muito bem compreendidas pela população em geral, nem sempre foi tratada com a atenção devida no debate público.

Conceitos de contabilidade, economia, finanças públicas e administração pública, por exemplo, são de difícil compreensão para o cidadão médio, principalmente considerando a baixa qualidade da educação no país.

Questões orçamentárias, ou sua relação com o sistema tributário, aparentemente, não impactam o dia a dia do cidadão. Não são como questões de segurança pública, saúde, educação, ou mesmo como outras áreas da economia, que são mais próximas do cotidiano da população, tais como emprego, salário-mínimo ou inflação.

Entretanto, desde o início de 2020 o contexto pandêmico trouxe mais um claro exemplo da importância da discussão e do aprofundamento do tema, que deve ser mais difundido, com melhor acompanhamento da sociedade.

Apesar de serem antigos os graves problemas orçamentários do Brasil, os impactos econômicos da atual pandemia do coronavírus (Sars-Cov-2), causador da enfermidade batizada de COVID-19, piorou de forma inédita a situação fiscal do país.

Além dos graves problemas do sistema de saúde e, logicamente, da inestimável perda de vidas, a economia acabou gravemente afetada, por muito tempo.

A necessidade do distanciamento social, indispensável para a diminuição da transmissão do vírus e para a manutenção da capacidade de atendimento do sistema de saúde, acarretou drástica diminuição da atividade econômica.

Antevendo a certeza da diminuição de suas receitas pelas medidas de restrição de circulação da população, as empresas tomaram medidas para diminuição das despesas, dentre elas o desligamento dos empregados. Uma vez que aumenta o número de desempregados em crise financeira, a capacidade consumidora da população diminui, aumentando o ciclo perverso da crise econômica dos tempos pandêmicos.

O desenvolvimento da Pandemia infectando, adoecendo e matando a população, por si, imediatamente, já causa um grave problema econômico. São necessários investimentos urgentes em saúde para evitar o colapso do sistema, que ocorre quando a quantidade de pacientes necessitando de atendimento supera a capacidade de leitos disponível.

Existe um grande custo econômico imediato, portanto, com os investimentos necessários para o combate à pandemia, tais como a aquisição de medicamentos, de outros insumos médicos como os de proteção dos profissionais da saúde, e o investimento na estrutura para implementação dos leitos hospitalares demandados pelos pacientes.

Além disso, observam-se impactos econômicos também graves devido ao choque econômico causado pela paralisação das empresas de atividades não essenciais, por causa do distanciamento social.

Todos os mercados que dependem da relação presencial entre o consumidor e o estabelecimento empresarial são imediatamente afetados, como, por exemplo restaurantes,

bares, hotéis, cinemas e o todo o comércio presencial, em geral. A partir de então, é visto um efeito econômico em cascata que afeta a economia global na totalidade.

Quanto maior o número de desligamentos dos empregados das empresas, quanto menor a oportunidade de desenvolvimento da atividade econômica da população pelas restrições pandêmicas, menor é o poder aquisitivo da população, alimentando o ciclo de crise da economia.

Assim, como medida de urgência de proteção social para garantia de um mínimo de subsistência, foi universalmente adotado pelos países um sistema de pagamento de uma renda mensal mínima à população. No Brasil esse programa ficou conhecido como o auxílio emergencial. O governo federal instituiu, em meados de 2020, o benefício de R\$ 600,00 mensais a ser creditado à população mais afetada pela crise.

A primeira fase do benefício do auxílio emergencial de R\$ 600,00⁹ foi pago em 6 parcelas, de junho a novembro de 2020 e foi essencial para garantir a subsistência de milhares de famílias que puderam cumprir o necessário isolamento social para combater a propagação do vírus.

Em contrapartida, a partir do início de 2021, quando se discutiu a possibilidade de uma nova rodada de auxílio emergencial para que as famílias pudessem respeitar o isolamento social e combater uma segunda onda da pandemia, as autoridades responsáveis alegaram que o orçamento público simplesmente não suportava essas despesas, não havia recursos públicos disponíveis.

Ainda ao final de 2021 não havia definição satisfatória sobre o tema. O governo federal propôs o Auxílio Brasil¹⁰, novo programa que concentraria medidas de pagamento de recursos à população da base social em substituição ao Bolsa Família, mas os valores desse programa ainda dependem de importantes votações no Congresso Nacional que, justamente, são necessárias para abrir espaço orçamentário e há grande debate acerca de eventual quebra do limite do teto de gastos do Governo Federal.

De fato, as medidas de direcionamento de recursos públicos para o combate à pandemia tiveram enorme impacto nas finanças públicas em 2020. No final de 2019, a perspectiva do

⁹ Vide artigo 2º da Lei 13.982 de 2 de abril de 2020.

¹⁰ Vide decreto 10.852/2021 que regulamenta o programa Auxílio Brasil criado pela Medida Provisória nº 1.061/2021

governo era de um déficit primário¹¹ da ordem de R\$ 124 bilhões¹². Mas com o impacto dos gastos relacionados ao enfrentamento da pandemia, o déficit primário fechou o ano de 2020 no patamar de R\$ 743 bilhões¹³.

A tabela abaixo, cujos dados estão em milhões de reais, e cuja fonte é o site oficial do tesouro nacional brasileiro¹⁴, relata a queda do resultado primário mencionada. O último resultado de superávit do governo central se deu em 2013, depois foram registrados sucessivos resultados de déficit a partir de 2014, mas esses eram da ordem de até, no máximo, R\$ 162 bilhões. Há, contudo, o ponto totalmente fora da curva do déficit de mais de R\$ 700 bilhões em 2020.

| | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|---------------------------|------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| RECEITA LÍQUIDA | 997.088,28 | 1.023.012,63 | 1.043.960,09 | 1.088.117,56 | 1.154.746,28 | 1.231.535,44 | 1.346.780,23 | 1.203.960,74 |
| DESPESA TOTAL | 924.929,13 | 1.046.495,04 | 1.164.462,31 | 1.249.393,19 | 1.279.007,76 | 1.351.756,72 | 1.441.844,97 | 1.947.215,56 |
| RESULTADO PRIMÁRIO | 72.159,14 | - 23.482,40 | - 120.502,23 | - 161.275,62 | - 124.261,49 | - 120.221,28 | - 95.064,75 | - 743.254,82 |

Nota-se, por oportuno, que os valores dos totais das receitas líquidas registradas pela União, por ano, no período, mantiveram-se em uma curva de crescimento estável, sendo esse crescimento somente prejudicado justamente no ano pandêmico de 2020, mas retornando apenas ao patamar de 2018.

Já com relação aos totais das despesas, observa-se um crescimento mais acentuado ao longo do período e um salto desproporcional no ano pandêmico

Pois bem, uma das consequências é que sem recursos imediatamente disponíveis para o auxílio emergencial, o que auxiliaria na execução de um programa robusto de isolamento social,

¹¹ Para fins de comparação e análise de números mais correlatos, o Resultado do Tesouro Nacional (RTN) analisa as contas públicas retirando os impactos inflacionários da moeda e de juros, chegando ao que se denomina Resultado Primário. Assim, são medidas as receitas líquidas primárias subtraídas das despesas totais primárias. O resultado negativo dessa operação é chamado Déficit Primário, e caso positivo temos o Superávit Primário. Mais informações em <https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/ressignificando-o-resultado-do-tesouro-nacional>.

¹² Informação disponível em <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/07/23/ministerio-da-economia-eleva-previsao-de-deficit-primario-para-r-787-4-bilhoes>. Retirado em pesquisa de 08/05/2021.

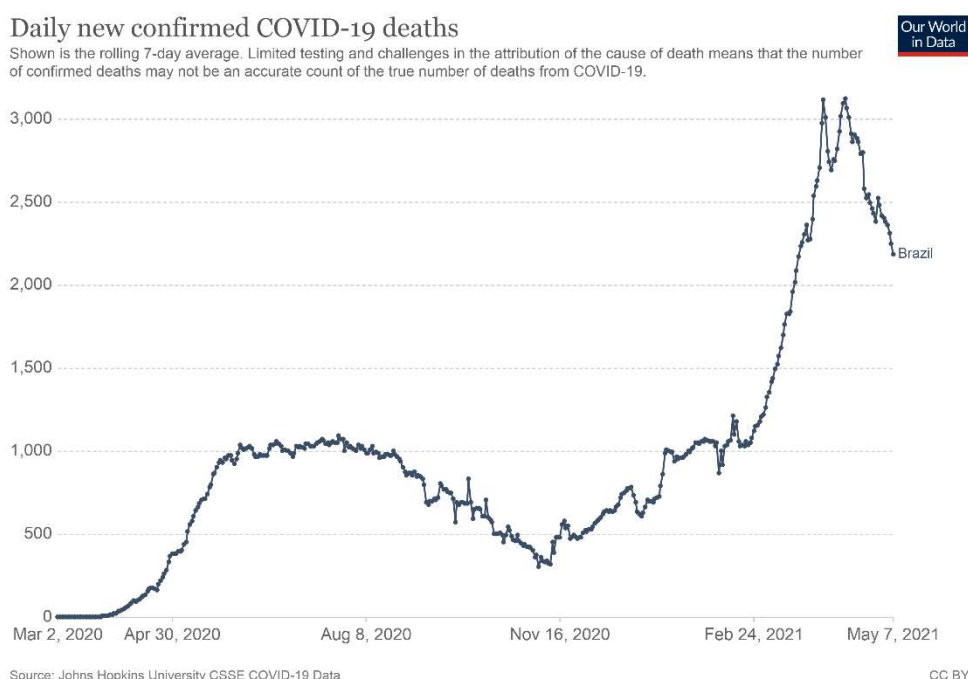
¹³ Disponível em <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2021-01/deficit-primario-fecha-2020-melhor-que-o-previsto>. Retirado em pesquisa de 08/05/2021.

¹⁴ Vide mais informações sobre o resultado primário disponíveis no endereço oficial do Tesouro Nacional na internet, em <https://dados.gov.br/dataset/resultado-do-tesouro-nacional>. Pesquisa em 02/12/2021.

nos meses do primeiro semestre de 2021 a segunda onda da pandemia se mostrou mais agressiva do que o ocorrido em 2020, com o Brasil atingindo médias diárias de morte que ultrapassaram o número de 3 mil.

Trata-se de um dos piores números da pandemia no mundo, fato que realmente impressiona pelo ineditismo e pela chocante constatação de que mais de 3 mil vidas de brasileiros foram tomadas pela pandemia em cada um dos dias desse período.

O contraste do número de brasileiros que morreram na primeira onda, em 2020, em comparação com a segunda onda, em 2021 é evidente, conforme mostra o gráfico abaixo (fig. 1¹⁵).



Logicamente, existem diversos outros fatores que contribuíram para a piora da contenção da pandemia no Brasil em 2021 quando se comparado com 2020. Principalmente, podemos citar a falta dos investimentos precoces em vacinas, que se mostraram plenamente eficazes ao longo de 2021 para conter a evolução do número de mortes na pandemia. Mas também é possível fazer a correlação com a falta do auxílio emergencial, interrompido na virada do ano de 2020 para 2021 por questões orçamentárias e prejudicou medidas urgentes que precisaram ser adotadas como a do isolamento social.

¹⁵ OUR WORLD IN DATA. Disponível em <https://ourworldindata.org/coronavirus/country/brazil>, retirado em pesquisa de 08/05/2021.

De qualquer forma, o cenário da pandemia é um claro exemplo da necessidade de manutenção das finanças públicas em condições controladas para que a administração pública tenha os recursos necessários para fazer frente às necessidades da população em casos de urgência.

Mesmo se o auxílio emergencial e o correto isolamento social fossem possíveis, os recursos públicos poderiam ser mais bem alocados e utilizados no combate à pandemia fortalecendo a aquisição de outros itens essenciais para a saúde da população nesse cenário pandêmico, como, por exemplo, o investimento em hospitais e leitos de UTI, a aquisição antecipada de vacinas e de equipamentos hospitalares .

Uma boa gestão dos recursos públicos, portanto, com o acompanhamento correto da sociedade com relação à execução do orçamento, mesmo considerada a complexidade da matéria, não pode ser relegada a uma questão de menor importância, pois como visto, espaço orçamentário pode significar vida ou morte da população em alguns casos.

O presente trabalho tratará exatamente desse ponto. Como a sociedade acompanha a execução do orçamento e aplicação dos recursos públicos, os resultados da arrecadação tributária, o principal componente das receitas públicas, e como essa realidade pode ser aprimorada para melhor capacidade de desenvolvimento socioeconômico do país.

1.4. Políticas Econômicas – Estado Mínimo

Antes de abordarmos a questão dos incentivos fiscais e da governança pública, matéria de fundo do presente trabalho, cabe tratarmos de um aspecto importante, que se relaciona diretamente com a discussão da política de incentivos fiscais e da intervenção do Estado na Economia.

Trata-se de uma discussão quanto ao nível de interferência do Estado nas atividades privadas dos mais diversos setores econômicos, problemática que se encontra permeada de dogmas que serão analisados criticamente, com racionalidade, a partir de agora, propondo aprimoramentos na discussão jurídica do tema.

Com a formação e o fortalecimento dos Estados centrais a partir do fim da idade média, com o fortalecimento do comércio e, posteriormente com as revoluções industriais, os tributos

se tornaram, gradualmente, os mais importantes mecanismos de política econômica dos governos.

Sempre houve a concessão de incentivos fiscais para beneficiar algum setor escolhido pelos detentores do poder, como contrapartida de algum interesse específico.

Nos ensina Caio Prado Júnior¹⁶ que em 1810 o soberano português que governava o Brasil concedeu benefícios ao comércio da Inglaterra em detrimento dos próprios comerciantes portugueses. No Decreto de Abertura dos Portos, a alíquota do imposto de importação era de 24% para todos os países, com exceção dos produtos advindos de Portugal, que recebiam tributação de 16%, e dos produtos ingleses beneficiados com a alíquota de 15%. Um benefício fiscal concedido por Portugal ao comércio inglês, em condições mais favoráveis que as concedidas aos próprios comerciantes portugueses!

A isso se deve, também conforme Caio Prado Júnior, uma predominância de produtos importados ingleses nos períodos posteriores à Abertura dos Portos no Brasil ainda colônia. O contexto por trás desse favorecimento à Inglaterra era a aliança desses dois países contra os avanços napoleônicos na Europa Ocidental, sendo a Inglaterra responsável pela proteção da corte portuguesa na fuga para o Brasil.

O resultado do desenvolvimento da economia do Brasil nesse período foi positivo, pois na época a Inglaterra possuía liderança mundial no desenvolvimento de sua indústria e comércio. Assim, a mudança da corte portuguesa para o Rio de Janeiro, somada com o intercâmbio comercial inglês com o Brasil, trouxe relevante desenvolvimento econômico para o país.

Temos aqui, portanto, um exemplo, no Brasil colonial, de incentivo fiscal que trouxe resultados positivos de desenvolvimento econômico, apesar de aparente contradição lógica em sua implementação.

Esse caso serve para ilustrar que nem sempre o objetivo final da escolha do governante para a concessão dos incentivos fiscais está realmente ligado à intervenção na economia com a finalidade de obter maior desenvolvimento. É possível argumentar que o benefício fiscal para os produtos ingleses foi escolhido por Portugal exclusivamente por conta da aliança militar e da proteção da família real oferecidas pela Coroa Inglesa. De qualquer forma, também é possível argumentar que o incentivo fiscal aos ingleses trouxe resultados positivos ao Brasil,

¹⁶ PRADO JÚNIOR, Caio. *História econômica do Brasil*. Editora brasiliense, 1978.

ou seja, cumpriu sua finalidade de estímulo ao desenvolvimento econômico mesmo que as motivações iniciais para a concessão do favorecimento aos ingleses não fossem tão republicanas.

Pois bem, há uma corrente de pensamento neoliberal, desenvolvida principalmente a partir de nomes como o de Milton Friedman¹⁷, da Universidade de Chicago, de críticas ao modelo Keynesiano de desenvolvimento econômico, que defende que o Estado não deve interferir na economia, que o ideal de sua configuração seria um “Estado Mínimo”.

Segundo essa teoria, em linhas gerais, o poder público deveria atuar apenas fornecendo um mínimo de estrutura à população em áreas extremamente estratégicas, como segurança pública, educação e saúde, e as leis do livre mercado se encarregariam de garantir o desenvolvimento econômico sem a necessidade de interferência do Estado.

Discordamos desse ponto, seja porque do ponto de vista constitucional, da proposta do constituinte de 1988, essa visão não foi adotada, seja porque, na prática, a implementação dos conceitos do “Estado Mínimo” se mostrou falha e dissociada das necessidades econômicas observáveis, por exemplo, em períodos de crise.

Isso ficou claro na atual crise da pandemia da COVID-19, conforme discutido no tópico anterior, pela necessidade de recursos estatais para implementar e manter estruturas públicas e programas de políticas estatais que possam garantir um mínimo de saúde e dignidade à população em casos extremos como esses que acometem ciclicamente a sociedade.

A Constituição Federal de 1988, também chamada, como vimos, de Constituição Cidadã, elevou os direitos sociais ao nível mais importante, como parte da estrutura jurídica da República do Brasil. Já em um dos incisos de seu artigo primeiro (art. 1º, inc. II), a Constituição Federal coloca a cidadania como princípio fundamental da República do Brasil.

Em seguida, o artigo terceiro estabelece normas programáticas, determinando como objetivos da nação os princípios cidadãos da erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais.

Mais adiante, a partir do artigo 6º, a Constituição também dá destaque aos direitos sociais que devem ser garantidos a todos, nominando-os expressamente, tais como a educação, a saúde, o trabalho, a previdência social, entre outros.

¹⁷ As bases das teorias do que se convencionou chamar neoliberalismo, relacionadas à ideia do Estado Mínimo podem ser encontradas, por exemplo, em: FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. São Paulo, Leya, 2019.

Além dos direitos e garantias civis e políticos, portanto, a Constituição eleva os direitos sociais à mais alta relevância, solidificando os fundamentos formadores da cidadania conforme propôs a teoria de Thomas Marshall no clássico estudo “Cidadania e Classe Social”¹⁸, da formação da sociedade cidadã na Inglaterra, onde esse autor identifica três elementos do desenvolvimento da cidadania, quais sejam, o civil, o político e o social.

Ou seja, desde os fundamentos das teorias da cidadania na formação das sociedades ocidentais modernas observa-se que sem a atuação do Estado na garantia de direitos sociais não há plena possibilidade de a população exercer seus direitos.

Gianpaolo Smanio, em artigo sobre o tema¹⁹, dá destaque à previsão constitucional do Mandado de Injunção (art. 5º, inciso LXXI), que assegura ao cidadão o acesso ao Poder Judiciário no caso de omissão do poder público em viabilizar um direito, uma liberdade ou uma garantia prevista constitucionalmente.

Nesse caso, preocupou-se o constituinte não somente em delimitar expressamente direitos e garantias assegurados ao cidadão brasileiro, mas também em estabelecer os mecanismos pelos quais indivíduo pode fazer valer essas regras constitucionais.

Para todos esses objetivos, é necessário um Estado forte, muito longe do conceito de Estado Mínimo conforme pretende uma parte dos defensores neoliberais da ideia.

Portanto, seja do ponto de vista normativo constitucional, seja do ponto de vista da prática da necessidade de combate às crises cíclicas que afetam o teórico funcionamento do mercado livre, entendemos que é hora de superar a discussão sobre a necessidade de implementação do Estado Mínimo, partindo-se da premissa de que é necessário um Estado forte, estruturalmente bem organizado para atuar nas mais variadas frentes, garantindo a estrutura sólida de direitos para o pleno exercício da cidadania da população.

Com relação aos incentivos fiscais a discussão é parecida. Apesar dos problemas que aqui serão extensamente debatidos com relação às dificuldades do controle da sociedade sobre as políticas de incentivos fiscais, não se deve também imaginar outro extremo no qual o Estado simplesmente abandone esse tipo de política de incentivo a determinados setores da economia.

¹⁸ MARSHALL, Thomas Humphrey. *Cidadania e Classe Social*. capítulo III. Brasília, Senado Federal - Conselho Editorial. 2002

¹⁹ SMANIO, Gianpaolo Poggio. *A conceituação da cidadania brasileira e a Constituição Federal de 1988*. In: MORAES, Alexandre de (Org.). *Os 20 anos da Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Atlas, 2008

Basta constatar que todas as melhores economias dos países mais desenvolvidos do planeta se utilizam de formas variadas de incentivos fiscais para estimular o crescimento econômico e obter ganhos para a atividade das empresas, como geração de empregos, implementação de novos projetos e desenvolvimento tecnológico.

Os incentivos fiscais em Pesquisa e Desenvolvimento de Tecnologia (“R&D”), por exemplo, são comuns em praticamente todas as economias desenvolvidas. Em estudo para o Fundo Monetário Internacional, Alexander Klemm e Stefan Van Perys²⁰, analisaram dados de incentivos fiscais de 47 países no período de 1985 a 2004 e concluíram que os incentivos tiveram um impacto positivo na atração de investimentos estrangeiros diretos, mas não necessariamente representaram crescimento econômico na forma de aumento do Produto Interno Bruto (“PIB”).

Por sua vez, em sua tese de doutorado em ciências contábeis da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (“FEA-USP”), Henrique Formignoni²¹, analisando os dados das companhias abertas do Brasil concluiu que os incentivos fiscais têm correlação estatisticamente significativa com a melhora da rentabilidade das empresas.

O trabalho de Formignoni analisou dados de 590 companhias abertas não financeiras, com ações negociadas na bolsa de valores de São Paulo (“BOVESPA”), já que por força de regulamentação legal essas empresas são obrigadas a publicar detalhadamente suas informações contábeis, possibilitando uma análise aprofundada dos dados para que fosse concluída a correlação positiva dos incentivos fiscais em sua rentabilidade.

Portanto, não tratamos no presente trabalho de eventual posicionamento no sentido de ser contra ou a favor das políticas de incentivos fiscais dos governos para intervenção na economia e estímulo ao desenvolvimento econômico. Partimos do pressuposto de que políticas públicas como os incentivos fiscais são métodos válidos de intervenção do Estado na economia para impulsionar o desenvolvimento econômico.

Na prática, dada a necessidade da pesada carga tributária para arrecadação dos recursos necessários para o desenvolvimento das atividades públicas, a realidade que se impõe é que alguns setores da economia precisam ser incentivados, do ponto de vista tributário, para melhor desempenho. Essa prática de concessão de bons incentivos, conforme o estudo do FMI, por

²⁰ KLEMM, Alexander; VAN PARYS, Stefan. *Empirical evidence on the effects of tax incentives*. IMF working papers, p. 1-25, 2009.

²¹ FORMIGNONI, Henrique. A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras. 2008. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

exemplo, se mostra competente e válida para impulsionar o desenvolvimento econômico de diversos dos principais países líderes nesse quesito.

O objetivo do presente trabalho, portanto, conforme será mais bem demonstrado nos tópicos seguintes, é sobre a melhoria do acompanhamento dos programas de incentivos fiscais, e não se trata aqui de um trabalho dogmaticamente contrário a qualquer tipo de incentivo fiscal do governo às empresas e a determinadas atividades.

Em resumo, alinhamo-nos às teorias do Direito Econômico defendidas, por exemplo, por Gilberto Bercovici²², para concluir que não concordamos com os ideais do Estado Mínimo, pois entendemos que o Estado, por meio de políticas públicas de intervenção na economia, como, por exemplo, as políticas de benefícios fiscais bem executadas, tem papel primordial no impulsionamento do desenvolvimento econômico da sociedade.

Pelo mesmo motivo, ao chegarmos à discussão propositiva das medidas que entendemos ser cabíveis para melhorar o controle dos incentivos fiscais, no capítulo 4 abaixo, não tratamos, por exemplo, de aspectos de propostas de Reforma Tributária como a que, sob o pretexto de endereçar os problemas das renúncias de receitas com incentivos fiscais, simplesmente propõe a extinção desse tipo de política.

Usar uma proposta como a de extinção dos incentivos fiscais para tratar dos problemas que existem de fato nesses programas de renúncia de receitas pode ser comparado, entendemos, com a situação em que um remédio administrado em dose excessiva acaba por prejudicar o paciente com efeitos colaterais, ao invés de melhorar sua saúde.

O ideal, como veremos a seguir, é o bom funcionamento de instituições que controlam a calibragem dessas medidas de incentivos para que alcancem o efeito desejado do desenvolvimento socioeconômico do país.

Contudo, antes de tratarmos da boa execução das políticas de incentivos fiscais, com o ideal controle de instituições democráticas para atingirem esse objetivo do almejado desenvolvimento econômico, é importante analisarmos os aspectos técnicos, jurídicos, desse instituto dos incentivos fiscais.

²² Sobre o tema da atuação do Estado no desenvolvimento econômico, vide: BERCOVICI, Gilberto. COVID-19, *o Direito Econômico e o Complexo Industrial da Saúde*. in WARDE, Walfrido; VALIM, Rafael (Org.) *As Consequências da COVID-19 no Direito Brasileiro*. Ed. Contracorrente. 2020; e BERCOVICI, Gilberto. *O Ainda Indispensável Direito Econômico*. in *Direitos Humanos, Democracia e República: homenagem a Fábio Konder Comparato*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

Compreender esses aspectos técnicos dos incentivos fiscais será importante para, em seguida, entender como a sociedade pode controlá-los de forma adequada.

O próximo capítulo, dessa forma, será dedicado ao aprofundamento do estudo sobre a natureza jurídica dos incentivos fiscais, matéria do Direito Financeiro e do Direito Tributário.

Capítulo 2 – Incentivos Fiscais - Estudos Técnico-Jurídicos Tributários

Uma vez contextualizada a importância do tema, restando claro que o acompanhamento da sociedade sobre as finanças públicas e o orçamento são determinantes para o controle da qualidade da prestação estatal das funções públicas, passamos, agora, ao estudo de um dos mais importantes fatores que determinam a saúde financeira do Estado, qual seja, o sistema tributário.

Dentro do estudo do sistema tributário, no tocante aos impactos dos tributos nas questões relativas à saúde fiscal dos países e à execução do orçamento público, especificamente, o tema dos incentivos fiscais merece maior atenção.

Isso porque o impacto orçamentário da renúncia da receita que representa o incentivo fiscal mal alocado é igual ao desperdício de recursos públicos com despesas mal executadas, desviadas dos cofres públicos para políticos corruptos, ou investidas em obras superfaturadas contratadas sem licitação com empresas inidôneas, por exemplo.

Nos dois casos, tanto na renúncia de receita quanto na despesa mal executada, diminui a quantidade de recursos públicos disponíveis para realização de boas políticas públicas.

Para entender posteriormente nos capítulos seguintes como é possível controlar com melhor qualidade os incentivos fiscais, cabe a análise da natureza jurídica desse instituto, os requisitos formais e materiais necessários para sua concessão dentro do sistema jurídico-político da Constituição de 1988, bem como alguns aspectos jurídicos importantes relacionados às hipóteses de extinção dos incentivos fiscais e seus efeitos, conforme veremos a seguir.

2.1. Delimitações terminológicas: imunidade; isenção; suspensão; diferimento; alíquota zero; benefício; incentivo.

Antes de entrar no mérito da análise que nos interessa, é importante, para fins didáticos, que se faça uma breve, mas relevante, delimitação terminológica das expressões utilizadas nos textos que se referem aos institutos da renúncia dos governos ao seu poder-dever de recolher tributos.

A doutrina do direito tributário produziu extensa discussão acerca dos institutos jurídicos que resultam na desobrigação do contribuinte ao recolhimento do tributo aos cofres públicos, tais como: isenção; imunidade; suspensão; diferimento; alíquota zero, entre outros.

Diversos desses mecanismos de desobrigação do contribuinte à obrigação de recolher tributos são utilizados nos programas de incentivo fiscal.

A análise pormenorizada das características de cada caso, à vista do objeto do presente trabalho, não é relevante, na medida em que o resultado das aplicações é sempre o mesmo, ou seja, para fins orçamentários, um contribuinte deixa de contribuir com a arrecadação pública autorizado por norma jurídica legal e vigente.

A única exceção que vale mencionar se refere às imunidades, já que essas têm natureza jurídica bastante distinta dos demais mecanismos. Senão, vejamos.

A imunidade tributária na clássica obra *Isenções Tributárias*, de José Souto Maior Borges, é assim conceituada:

Ao proceder repartição do poder impositivo, pelo mecanismo da competência tributária, a Constituição Federal coloca fora do campo tributável reservado à união, estados-membros, distrito federal e municípios certos bens, pessoas e serviços, obstando assim – com o limitar o âmbito de incidência da tributação – o exercício das atividades legislativas do ente tributante. Em última análise, ao estabelecer imunidades, a carta magna delimita a competência tributária de cada uma das entidades da federação brasileira.²³

Desenvolvendo sua teoria dessa forma Souto Maior Borges consigna a célebre definição de que “é a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar”.

Essa definição é importante no contexto do presente capítulo. As atividades, produtos e entidades agraciadas com a imunidade constitucional estão fora do plano de execução discricionário da administração pública, ou seja, as entidades de assistência social sem fins lucrativos, hospitais, templos de qualquer religião, micro e pequenas empresas, dentre outras, são imunes de impostos, e essa condição não pode ser alterada pela administração pública, salvo na hipótese de uma reforma do texto constitucional.

Diante disso, nos importa para os fins do presente trabalho focar nos outros tipos de mecanismos, como isenção, diferimento, suspensão e alíquota zero, mais comumente utilizados

²³ BORGES, José Souto Maior, *Isenções Tributárias*, 2. Ed. – São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

pelo poder executivo na administração tributária e na execução de suas políticas de incentivos fiscais.

Isso porque a fiscalização e o controle devem ter o objetivo de corrigir e sanar em tempo razoável os desvios nos programas de concessão de incentivos, em tempo de mitigar o impacto orçamentário de um programa mal executado.

Isso não quer dizer, por óbvio, que as imunidades tributárias garantidas na constituição também não mereçam debate, mas para isso é necessário um estudo mais aprofundado da possibilidade das medidas de reforma constitucional, o que foge do objeto desse trabalho.

Pois bem, quanto aos diferentes tipos de incentivos fiscais, também é válido mencionar uma classificação sobre modalidades, separadas por diferentes momentos em que a administração pública beneficia os contribuintes com incentivos.

Nesse tema, Denise Lucena, em artigo sobre incentivos fiscais de estímulo à sustentabilidade ambiental²⁴, cita Terence Trennepohl e sua seguinte classificação de modalidades de incentivos, separando-os em dois momentos:

Na classificação de Terence Trennepohl, são destacados dois momentos dos incentivos fiscais: na despesa e na receita. No primeiro têm-se as subvenções, os créditos públicos e os subsídios e, no segundo, as imunidades, as isenções, os diferimentos, as remissões e as anistias.²⁵

Novamente aqui vamos focar nos incentivos fiscais relativos à renúncia de receitas, como isenções, diferimentos e suspensão da incidência tributária em determinados casos concretos. Isso porque esses possuem mecanismos jurídicos próprios para sua formalização conforme será mais bem detalhado nos tópicos seguintes do presente capítulo.

Os incentivos fiscais concedidos como investimentos do poder público aos agraciados, que representam despesas diretas como as subvenções e créditos públicos, possuem regramento distinto, cujo desenvolvimento não será objeto da análise que segue abaixo.

Por fim, faz-se necessária uma breve diferenciação entre dois sentidos do termo “*incentivo fiscal*”, um deles mais amplo e o outro mais estrito.

²⁴ Cavalcante, Denise Lucena. *A (in)sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais*. Anais do 14º Congresso Nacional de Estudos Tributários do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2017.

²⁵ TRENNEPOHL, Terrence Dorneles. *Incentivos Fiscais no direito ambiental: para uma matriz energética limpa e o caso do etanol brasileiro*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 125.

No sentido mais amplo pode-se entender como incentivo fiscal qualquer benefício ou facilidade concedida pelas autoridades fiscais aos contribuintes. No sentido mais estrito, o incentivo fiscal refere-se a uma alteração da regra matriz de incidência tributária, seja pela concessão de uma isenção ou pela diminuição da base de cálculo e da alíquota do tributo.

Assim, podem também ser entendidos como incentivos fiscais, em seu sentido lato, concessões dos poderes públicos que não alteram diretamente a arrecadação fiscal orçamentária, tais como a facilitação dos deveres instrumentais de obrigações acessórias, regimes especiais ou parcelamentos e a ampliação de prazos para o recolhimento dos tributos.

Por sua vez, o incentivo fiscal em sentido estrito acarreta alterações mais graves na medida em que representa efetivamente o impacto financeiro da renúncia fiscal na arrecadação pública e a vantagem econômica daquele que foi beneficiado.

Essa distinção entre os tipos de incentivos fiscais é tema da tese de doutorado de Celso de Barros Correia Neto²⁶. Após discorrer sobre a diferenciação entre incentivos fiscais em sentido amplo e em sentido estrito, o autor discorre sobre as consequências práticas dessa teoria, relatando, por exemplo, que o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal que trata do assunto, conforme veremos a seguir, se refere apenas aos incentivos fiscais em sentido estrito.

2.2. Incentivo fiscal - O tributo do avesso – Extrafiscalidade

Em princípio, é mais comum o estudo das normas tributárias com ênfase em seu aspecto primordial, qual seja, da arrecadação de recursos para o poder público cumprir sua missão.

Entretanto, a análise científica dos incentivos fiscais inicia-se a partir da compreensão da existência de normas jurídicas tributárias com objetivos diversos da arrecadação.

Quando a norma tributária tem escopo meramente arrecadatório, convencionou-se²⁷ chamá-la “norma de finalidade fiscal”, ao passo que na hipótese de norma tributária com objetivo diverso, dá-se o nome de “norma de finalidade extrafiscal”.

²⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2016. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 622.624; e CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 248-253.

Em artigo clássico sobre a norma tributária com finalidade extrafiscal, Geraldo Ataliba²⁸ anota que em tempos idos se discutiu a juridicidade e validade das normas tributárias utilizadas pelo ente governante com finalidade diversa da arrecadação de recursos, na medida em que as autoridades fiscais estariam se utilizando de um “desvirtuamento” do tributo para obter outros resultados que não a arrecadação.

Entretanto, conforme nos ensina Ataliba, esse entendimento foi ultrapassado, consignando que “nada há que impeça, em princípio, o uso das diversas espécies de instrumentos normativos, para qualquer finalidade pública, desde que não se violentem os princípios jurídico-políticos informadores do sistema constitucional. Ora, se para alcançar determinados objetivos, ao poder público parece mais conveniente ou oportuno, ao invés de enfrentá-los com meios mais diretos, recorrer à tributação que seria fórmula indireta, nenhum obstáculo há a se lhe opor, desde que o exercício de suas faculdades tributárias se faça na forma das exigências contidas no sistema constitucional”

Em conclusão, segundo Geraldo Ataliba, “extrafiscalidade é o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os tem à disposição – com objetivos não fiscais, mas ordinatórios”²⁹.

Assim, defende Ataliba, em tese depois amplamente aceita sem mais contestação, que o Estado pode se utilizar de normas tributárias para atingir fins extrafiscais, de interferência social, econômica, política, ou qualquer outra, desde que respeitados os limites jurídicos constitucionais vigentes.

A partir dessa discussão, portanto, foi possível fazer uma separação didática das normas tributárias, entre normas fiscais, que visam a arrecadação, e normas extrafiscais, que possuem outros fins.

Entretanto, na prática, é mais nebulosa a percepção da distinção em casos concretos. Paulo de Barros Carvalho observa que “não há entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar-se tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade”³⁰.

Nesse sentido, é possível imaginar uma norma tributária que, com o objetivo de promover a saúde da população, aumente a níveis estratosféricos a alíquota de determinado

²⁸ ATALIBA, Geraldo. *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo, Justitia, 1966.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo, Justitia, 1966. p. 3.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 248-249.

tributo incidente sobre a comercialização de tabaco. O objetivo extrafiscal primordial da norma pode ser a saúde, mas também pode haver o efeito fiscal de aumento da arrecadação caso o estímulo negativo não surta o efeito esperado na população fumante, que ao continuar adquirindo o produto aumentará a arrecadação.

Outro exemplo largamente estudado de norma tributária extrafiscal ocorre com os tributos incidentes sobre o comércio exterior. Para proteger a indústria nacional de determinado setor, um governo pode aumentar a alíquota do imposto de importação de um produto, melhorando a competição da produção nacional em comparação com o custo da importação. Novamente aqui, além do efeito extrafiscal pretendido da proteção da indústria nacional, podemos ter paralelamente o potencial efeito fiscal dessa medida, representada pelo aumento da arrecadação do Imposto sobre a Importação dos produtos que continuarem a ser importados.

Veja-se também que, dado esse caráter de extrafiscalidade, há uma distinção constitucional sobre a anterioridade (intervalo de tempo necessário para o início da vigência das alterações de normas tributárias) dos tributos sobre o comércio exterior. Conforme artigo 150, parágrafo 1º da Constituição Federal³¹, os impostos clássicos do comércio exterior, quais sejam, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação foram excluídos das regras da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal.

As regras da anterioridade são corolários do princípio da segurança jurídica tributária, pois protegem os contribuintes³² de alterações bruscas na carga tributária, dando-lhes um tempo

³¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II (Imposto de Importação e Exportação), IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II (Imposto de Importação e Exportação), III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

³² Sobre a proteção do cidadão contra atos arbitrários da administração, é importante citar José Carlos Francisco ao relacionar os conceitos da confiança legítima, segurança jurídica e anterioridade tributária, por exemplo, em: FRANCISCO, José Carlos. *Estado Pós-Moderno, Confiança Legítima e Anterioridade Tributária*. In: Ives Gandra da Silva Martins; João Bosco Coelho Pasin. (Org.). *Direito Financeiro e Tributário Comparado - Estudos em Homenagem a Eusebio González García*. 1ªed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, v. 1º, p. 24-46. *In verbis*: “Assentada em princípios gerais de direito (como a boa-fé) e também no princípio do Estado de Direito (Estado legislativo de Direito, Estado Constitucional de Direito, ou em ambiente reflexivo e complexo da pós-modernidade), e distinta da confiança política depositada nos governos e nos governantes, em apertada síntese, a confiança legítima é uma ideia derivada da segurança jurídica e diz respeito à perspectiva ou ponto de vista do cidadão, de maneira que protege aqueles que acreditam no que o Estado anteriormente afirmara não como vaga promessa, mas sim em forma de atos administrativos, leis, jurisprudência consolidada e demais manifestações estatais (daí porque está associada à segurança jurídica e à boa-fé).”

necessário para que se preparem e se adéquem às mudanças da tributação impostas pelas autoridades fiscais.

Entretanto, para reafirmar o caráter extrafiscal de alguns tributos, tais como os do comércio exterior, a Constituição Federal excluiu, como dito, a obrigação de ser respeitada a regra da anterioridade, quanto aos impostos de importação e exportação, fazendo com que, na prática, uma alteração de alíquota publicada em um determinado dia entre em vigor no dia seguinte.

A justificativa jurídica para esse mecanismo é justamente a extrafiscalidade, na medida em que o constituinte elegeu a urgência do controle do comércio exterior pelas alíquotas dos impostos ali incidentes como mais relevante em comparação com o tempo necessário para que os contribuintes se preparem para essas alterações.

Pois bem, os benefícios fiscais são o maior exemplo de normas de direito tributário com finalidade predominantemente extrafiscais, ou seja, que possuem objetivos diversos da arrecadação de tributos aos cofres públicos, que estimulam os contribuintes a se comportarem de determinada maneira, conferindo-lhes, em contrapartida, os benefícios de redução da carga tributária.

Essa característica dualista dos incentivos fiscais é essencial. De um lado há o benefício ao contribuinte, aspecto extrafiscal da norma indutora de determinado comportamento, mas de outro haverá exatamente o resultado pretendido pela norma, qual seja o desenvolvimento econômico esperado.

Para Heleno Taveira Torres, portanto, “os benefícios fiscais podem assumir diferentes modalidades, todavia, sempre correspondem a uma vantagem excepcional; são exceções à regra de tributação e exercem papel extrafiscal, são despesas fiscais que implicam renúncia à arrecadação para intervenção no domínio econômico e visam concretizar objetivos públicos”³³

Esse tipo de vantagem excepcional concedida a determinados contribuintes com o objetivo de que se concretizem objetivos públicos é assunto de extrema relevância no Brasil, onde a carga tributária é alta, complexa e os desafios de acompanhamento das obrigações fiscais representam um entrave ao livre desenvolvimento das empresas que impulsionam a economia do país.

³³ TORRES, Heleno Taveira. *Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil*. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada. 2011. P. 96

Em vista desse cenário, a concessão de incentivos fiscais é um método de intervenção do Estado na Economia que se mostrou extremamente relevante na execução de políticas públicas.

Para atrair investimentos privados e desenvolver algum setor da economia, os governantes concedem incentivos fiscais a empresas ou grupo de empresas que participem de alguma determinada atividade considerada estratégica.

Entretanto, conforme se observará com as discussões desenvolvidas ao longo do presente trabalho, é necessário investigar como funcionam as instituições que deveriam fiscalizar quais foram as reais motivações para eleição dos beneficiados com incentivos fiscais e qual o impacto dessas políticas na economia.

Na última década da história brasileira verificou-se determinado o enfoque no combate à corrupção. Dentro desse contexto da história recente, foi possível constatar a ocorrência de desvios cometidos pelos governantes na concessão dos incentivos fiscais. Sabe-se, por exemplo, que o Estado do Rio de Janeiro, sob a administração do Governador Sérgio Cabral³⁴, concedeu uma série de incentivos para as empresas que se instalassem em seu território. Ao mesmo tempo, há diversos processos penais e condenações decretadas com base em provas de que a administração do Governador Sérgio Cabral era corrupta.

Mesmo quando os desvios na escolha dos governantes para concessão dos incentivos fiscais não são de ordem criminal — de corrupção, por exemplo — a questão permanece importante. Muitos governos estaduais, objetivando o desenvolvimento regional de seu Estado, concederam incentivos fiscais no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) posteriormente declarados ilegais nos tribunais.

Isso porque, conforme será mais detalhado em tópico próprio a seguir, sobre as formalidades da concessão de incentivos fiscais, a Lei Complementar n° 24/75, com base na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, estabelece que os incentivos fiscais do ICMS devem ser aprovados por convênios celebrados e ratificados por representantes dos Estados e do Distrito Federal. Entretanto, em flagrante desrespeito ao citado mandamento, diversos Estados concederam incentivos fiscais sem observância dessa regra.

É legítimo e esperado, portanto, que a Administração Pública eleja discricionariamente setores, empresas e pessoas como estratégicas e lhes conceda auxílio na forma de benefícios

³⁴ Maiores informações disponíveis em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2016-10/justica-condena-ex-governador-sergio-cabral-por-incentivos-fiscais>

fiscais, pois a extrafiscalidade dos tributos é característica intrínseca desse instituto, por sua evidente natureza de impacto econômico nos contribuintes.

Ocorre que, conforme será detalhado nos tópicos seguintes, os fins da extrafiscalidade dos tributos nos incentivos fiscais devem ser acompanhados de forma muito próxima pela sociedade.

Não faltam instrumentos legais e indicações da ordem jurídica nesse sentido, já que o processo de concessão de incentivos fiscais se reveste de diversas formalidades e requisitos que devem ser observados pelos governantes.

Ou seja, pela importância da matéria, com relevante impacto orçamentário da renúncia de receita, os programas de concessão de incentivos fiscais devem observar um específico regramento como condição de sua validade, conforme veremos a seguir.

2.3. Requisitos formais e materiais dos incentivos fiscais

É possível identificar dois principais aspectos do controle da constitucionalidade e da legalidade dos incentivos fiscais, o aspecto formal do processo de concessão do incentivo e o aspecto material da finalidade, do resultado que se pretendeu alcançar ao eleger determinado contribuinte beneficiado.

Primeiramente, é importante analisar do ponto de vista do sistema normativo tributário quais são os aspectos formais que devem ser observados para haver um incentivo fiscal válido do ponto de vista jurídico-tributário.

Isso porque, de acordo com o regime constitucional tributário brasileiro, tanto o ato de instituir tributos quanto o ato negativo de eximir contribuintes da responsabilidade de recolhimento desses tributos são equivalentes opostos, derivados do mesmo instituto jurídico, qual seja, a competência tributária.

Aplicam-se, portanto, os mesmos princípios tributários, tanto para o exercício da competência de instituir tributos, quanto para a competência de incentivar fiscalmente as atividades, eximindo contribuintes da obrigação de recolhimento de tributos.

Dentre esses princípios da ordem tributária aplicáveis nos dois momentos referenciados, destaca-se o mais importante, qual seja, o da estrita legalidade.

Nesse sentido é que o artigo 150, parágrafo 6º da Constituição Federal³⁵ subordina a concessão de incentivos fiscais à edição de lei específica.

O parágrafo sexto do artigo 150, dessa forma, trata de registrar a legalidade como mandamento expresso do constituinte, também para os incentivos fiscais. Ou seja, vale também para os incentivos fiscais o princípio da legalidade tributária, expresso no artigo 150, I da Constituição segundo o qual é vedado aos entes federados que possuem competência tributária “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Adotando interpretação que faz idêntica correlação da aplicação da legalidade tanto para instituição de tributos quanto para os incentivos, Leandro Paulsen entende que se há exigência de determinada norma hierarquicamente qualificada para a criação de um tributo, também deve haver a mesma exigência para a norma que cria incentivo fiscal a esse tributo relacionado.

Nas palavras desse doutrinador tributário, portanto, “se o tributo foi instituído por lei complementar e realmente estava sob reserva de lei complementar, somente por lei complementar se poderá dispensar seu pagamento”³⁶.

Não somente, portanto, a constituição exige a elaboração de lei para a concessão dos incentivos fiscais, como também exige lei específica, que trate exclusivamente do tema.

Isso porque a intenção é evitar que os mais variados tipos de assuntos tratados na elaboração da legislação se confundam com algum incentivo fiscal. Deve ser evitada a prática, deveras comum no exercício legislativo, diga-se, na qual insere-se ao final de norma algum objeto diferente daquele para o qual foi desenvolvido o debate no parlamento.

Para os incentivos fiscais, portanto, essa prática é expressamente inconstitucional, já que se exige lei específica para sua constituição.

Evidencia-se, assim, a preocupação do constituinte para que o processo legislativo da concessão do incentivo fiscal seja discutido com profundidade, evitando sua propositura como alocação de emendas a outros projetos de lei, de última hora, no debate de aprovação. Há

³⁵ 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.”

(o artigo 155, § 2.º, XII, g. trata da exigência de Lei Complementar para regular incentivos fiscais do ICMS, imposto de competência estadual.)

³⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª Ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado. Editora ESMAFE, 2010, p. 257.

preocupação evidente do constituinte para que um determinado incentivo não seja concedido sem o devido conhecimento e discussão dos legisladores.

Já decidiu o Supremo Tribunal Federal, entretanto, que não é necessário que a lei trate exclusivamente do incentivo fiscal, mas pode também trazer matérias com ele relacionada, “desde que haja inequívoca pertinência entre a isenção e o tema geral objeto da legislação que a instituiu.”³⁷

Esse desenvolvimento legislativo é comum no caso de programas de incentivos a determinadas atividades, como se verifica nas leis de incentivo à cultura, esporte e inovação científica, entre outras.

Essas leis de incentivo tratam de definir as matérias escolhidas como importantes para a sociedade, que serão objeto dos incentivos. Define-se quais programas e políticas públicas serão incentivados, e por quê, quais são os requisitos para que esses programas participem dos incentivos; depois estabelecem-se os incentivos fiscais propriamente ditos.

De acordo com o STF, portanto, conforme o entendimento citado acima, essa técnica legislativa é constitucional e respeita a exigência de lei específica do artigo 150, parágrafo 6º.

Mais adiante, como requisito formal citado acima, a Constituição traz, na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155, a exigência de lei complementar para regulamentar a concessão de incentivos fiscais do ICMS, de competência estadual.

Esse dispositivo determina que caberá à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Trata-se de respeito ao pacto federativo estabelecido nos artigos 1º e 60, § 4º, I, da Constituição Federal de 1988. Como ICMS é um tributo incidente sobre operações comerciais que podem transpor as fronteiras entre os Estados da Federação, é necessário que haja um alinhamento prévio do entendimento entre cada um dos representantes das Fazendas dos Estados nos temas relativos a esse tributo. Logicamente, nas operações de comércio interestaduais, as regras de cada ente estadual do ICMS devem ser compatibilizadas com as regras do outro.

³⁷ ADI 4976, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, DJ 30-10-2014. No mesmo sentido: ADI 4033, Relator): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, DJe 07-02-2011; ADI 1.376-DF-MC, RTJ 179nº2/474; ADI 2522-8/DF, DJ 18/08/2006.

Nesse contexto, adiciona-se o fato de que os Estados da Federação também disputam a atração de empresas e investimentos para suas jurisdições. No processo de escolha da localização de uma grande fábrica de montagem de veículos automotores, por exemplo, características de cada Estado são profundamente analisadas, sendo os incentivos fiscais do ICMS um dos principais fatores usados como atrativos.

Essa competição entre os Estados por empresas que desenvolvem a economia em troca de incentivos fiscais é a chamada Guerra Fiscal do ICMS.

São necessárias, também, nesse sentido, regras para evitar que um Estado possa atingir indevidamente a economia de outro por meio de incentivos fiscais do ICMS.

Assim, desde 1975 regulamenta a matéria a Lei Complementar 24 (posteriormente recepcionada pela Constituição de 1988), segundo a qual, conforme mencionado acima, qualquer incentivo fiscal do ICMS somente será concedido ou revogado se houver a celebração de convênio ratificado pelos demais Estados da Federação.

O órgão federativo no qual se dão as discussões e aprovações dos mencionados convênios do ICMS é o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ³⁸.

O CONFAZ, portanto, é o sistema previsto para que a representatividade de todos os estados seja feita na escolha dos incentivos fiscais do ICMS. O procedimento, contudo, também merece críticas, como a seguinte, de Eduardo Sabbag:³⁹

No iter procedimental que comumente se adota, percebe-se que os convênios são celebrados pelos representantes do Poder Executivo estadual, cabendo aos chefes desse Poder, os governadores, ratificarem-nos. É evidente a estranheza do procedimento, o que nos faz duvidar de sua constitucionalidade quando se permite a ratificação dos convênios pelo mesmo Poder que os celebra, ferindo inexoravelmente os princípios da (I) legalidade tributária e (II) da separação dos poderes. Explicando em outros termos: (I) fere o Princípio da Legalidade por ser o poder de isentar correlato ao poder de instituir o tributo, exigindo-se subserviência aos ditames legais (art. 150, I, da CF; e arts. 9º; 97, I, e VI; e 178, todos esses do CTN). Desse modo, como regra, somente uma norma jurídica emanada do Poder Legislativo pode isentar o sujeito passivo do

³⁸ Mais informações sobre o histórico, competência e formação dos membros do CONFAZ disponíveis em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em 15.06.2021.

³⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Limites formais à concessão de incentivos fiscais*. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 119.

pagamento do tributo. Por outro lado, a norma da Lei Complementar 24/1975 agride também o (II) Princípio Constitucional da Separação dos Poderes (art. 2º da CF), porque a separação harmônica dos entes federados não permite que um mesmo Poder (Executivo) possa criar direito e, ao mesmo tempo, homologar seu próprio ato.

A dissertação de mestrado de Daniel Szelbracikowski⁴⁰ trata justamente da questão da exigência da unanimidade dos membros do CONFAZ para aprovação de um incentivo fiscal do ICMS. Nesse trabalho delineiam-se três correntes doutrinárias acerca das exigências de aprovação do CONFAZ. A primeira, favorável ao critério da unanimidade, já que nenhum ente poderia se sentir lesado pelo incentivo; a segunda entendendo que apenas a maioria simples de entes federativos seria suficiente, e a terceira que questiona todo o sistema de aprovações pelo CONFAZ, alinhando-se ao que se verifica da posição de Sabbag acima transcrita.

Além dessa discussão dos incentivos do ICMS, no mesmo sentido se dá a necessidade de uma regulamentação federativa⁴¹ para tratar dos incentivos fiscais do ISS, (Imposto sobre Serviços), de competência dos Municípios.

Também é conhecida a Guerra Fiscal do ISS travada pelos municípios que pretendem atrair as empresas prestadoras de serviços.

Ives Gandra da Silva Martins possui artigo sobre o tema, publicado em conjunto com Marcos Cintra,⁴² onde esses consagrados tributaristas discutem aspectos relevantes da guerra fiscal do ISS. O artigo desenvolve o debate sobre a determinação do município que pode ser considerado como sujeito ativo da obrigação de pagamento do ISS nos casos de prestação de serviços, em que o estabelecimento prestador está em município diverso do estabelecimento tomador dos serviços, ou nos serviços virtuais, de transferência de dados (*download*), de livros, filmes, músicas, nas quais é quase impossível identificar o domicílio do prestador e do tomador dos serviços.

⁴⁰ SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. *Guerra fiscal de ICMS no Brasil: exame sobre a unanimidade exigida para a concessão de incentivos fiscais no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)*. 2016. Dissertação apresentada ao programa de Mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, sob a orientação de José Roberto Rodrigues Afonso.

⁴¹ Sobre colaboração federativa em aspectos tributários, vide: PIERDONÁ, Z. L., FRANCISCO, J. C., & DE ANDRADE SILVA, I. D. (2020). *Evasão fiscal, grupos econômicos de fato e o federalismo fiscal brasileiro*. Pensar-Revista de Ciências Jurídicas, 25(3).

⁴² DA SILVA MARTINS, Ives Gandra, e CINTRA, Marco. *ISS: campo de batalha da guerra fiscal*. Revista Conjuntura Econômica 60.3 (2006): 12-14.

Para os fins desse tópico, contudo, basta registrar a existência de regra, para ISS, equivalente à acima citada norma constitucional do ICMS. A constituição contém, para ambos, a mesma exigência da Lei Complementar regulando os incentivos fiscais. Segundo o artigo 156, § 3º, III, da Constituição Federal, a lei complementar regulará, quanto ao ISS, “a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Por sua vez, segundo o artigo 88, caput e inciso II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, “enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I”.

Atualmente, como não foi ainda editada a Lei Complementar do ISS citada no ADCT, com base em regra expressa da emenda constitucional nº 37/2002, é inconstitucional que qualquer município brasileiro estipule a tributação de um serviço pelo ISS com aplicação de alíquota menor que 2%.

Nota-se, portanto, preocupação análoga ao ICMS com relação aos incentivos do ISS, na medida em que normativamente não se permite que os municípios que possuem a competência para cobrar esses impostos extrapolem esse poder ao conferir incentivos que prejudiquem o pacto federativo.

Por fim, é importante detalhar as normas constitucionais e suas regulamentações que tratam não somente de formalidades do processo de concessão de incentivos fiscais, mas também de seu aspecto material, da finalidade na norma incentivadora, aspecto esse considerado no presente trabalho como o mais relevante no estudo dos incentivos fiscais, conforme será demonstrado nos tópicos seguintes, e talvez o mais esquecido.

Trata-se do mandamento constitucional da finalidade do incentivo fiscal aludido no artigo 165, § 6º da Constituição Federal, que estabelece “que o projeto da Lei Orçamentária seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Com efeito, essa previsão do efeito no orçamento relativo aos incentivos fiscais é uma diretriz recomendada por organizações internacionais que estabelecem parâmetros de boas práticas às nações que pretendem se certificar como participantes do mercado global

internacional, tais como a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁴³.

No Brasil, esse relatório do impacto dos incentivos na Lei Orçamentária, para atendimento do artigo 165, § 6º da Constituição Federal é preparado anualmente pela Receita Federal do Brasil, no documento denominado Demonstrativo dos Gastos Tributários⁴⁴.

A Receita Federal adota metodologia complexa para definição do que seria o objeto desse relatório, preferindo utilizar o termo “gasto tributário” para abarcar as medidas governamentais que diminuem a arrecadação tributária para incentivar economicamente os contribuintes, ao invés de utilizar o termo mais comumente visto de benefício ou incentivo fiscal.

Assim, o relatório da Receita Federal adota a definição de que “gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte”.

De acordo com o referido demonstrativo elaborado para o ano de 2020, o último disponível para consulta, o gasto tributário para 2020 foi estimado em R\$ 330,85 bilhões, valor esse que representa 21,78% das receitas administradas pela Receita Federal.

Mais uma vez, é importante chamar a atenção para o volume de incentivos fiscais no Brasil, seu elevado impacto orçamentário e a importância de maior atenção ao tema. As cifras envolvidas são extremamente elevadas.

Além disso, também desde já podemos comentar que um controle interno das políticas de incentivos fiscais poderia ser melhor realizado partindo-se desse tipo de informação da própria Receita Federal, que possui acesso aos dados de forma incomparável aos outros órgãos. O que se verifica, entretanto, é que o relatório do Demonstrativo dos Gastos Públicos possui apenas os dados frios das renúncias de receitas, sem uma análise mais qualitativa conforme seria necessário, de acordo com as teorias que desenvolvemos ao longo do presente trabalho.

⁴³ Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico OECD. Best Practices for Budget transparency. 2002. Disponível em <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Recommendation-of-the-Council-on-Budgetary-Governance.pdf>

⁴⁴ MINISTÉRIO DA ECONOMIA, RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2020. Disponível em <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2020/dgt-ploa-2020-base-conceitual-v1-1.pdf>

O sistema normativo que trata dos incentivos fiscais, portanto, principalmente a partir do artigo 165, § 6º da Constituição Federal, estabelece que deve haver uma previsão e um cruzamento de dados relativos ao impacto dos incentivos nos orçamentos, de forma que possa ser medido se aquele determinado incentivo fiscal se justifica.

Em outras palavras, a constituição manda que a publicidade do impacto orçamentário deve ser efetiva, mandamento esse a ser cumprido, no âmbito federal, pela Receita Federal, e o objetivo dessa publicação não poderia ser outro senão para verificação e controle da sociedade sobre a efetividade da renúncia da arrecadação, em termos econômico-financeiros.

A publicidade é a regra para propiciar acompanhamento da esperada melhoria das condições econômicas que se pretende com a renúncia da arrecadação.

Nesse mesmo sentido, se faz necessário também enfatizar a importância do artigo 14 da Lei Complementar 101 de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal.⁴⁵

O mencionado artigo 14 estabelece que, para fins de responsabilidade fiscal dos governantes, os atos de concessão de incentivos fiscais devem ser acompanhados de estudo de impacto orçamentário, bem como de proposição de medidas compensatórias de aumento de receitas que possam anular o impacto orçamentário da medida incentivadora que diminui a arrecadação de impostos.

O alcance desse mencionado artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, entendemos, vai além de mera formalidade, de um mero requisito de previsão orçamentária para a validade do incentivo.

⁴⁵ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

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

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

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

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

O conteúdo dessa norma significa dar importância aos impactos dos incentivos nas finanças públicas, exigindo, inclusive, responsabilidade da concedente do incentivo para adotar medidas de recomposição da arrecadação em determinados casos.

Novamente se verifica aqui a preocupação do legislador no controle dos incentivos, dando instrumentos para fiscalização e acompanhamento da sociedade sobre o impacto direto que a renúncia da arrecadação possui nas contas públicas e exigindo dos governantes a prestação de contas sobre o tema.

Por fim, mencione-se que a Constituição Federal trata também de outros temas correlatos aos incentivos fiscais, regulando a intervenção do Estado na economia, conforme se verifica, por exemplo, no artigo 43, § 2º, inciso III; no artigo 151, I e § 6º; e nos artigos 174 e 179⁴⁶.

Esses dispositivos constitucionais, cada um deles contextualizados em suas matérias, de forma geral determinam que o Estado pode instituir benefícios fiscais desde que atendidas as finalidades previstas para a concessão do benefício, claramente visada e demonstradas as justificativas de defesa dos valores correlatos. Por exemplo, incentivos às microempresas do artigo 179, e a preocupação com a redução das desigualdades regionais no artigo 43.

Verifica-se, portanto, que o sistema normativo estabelece diversos requisitos para que a administração pública conceda incentivos fiscais. São regras que devem ser respeitadas pelos poderes concedentes sob pena de nulidade jurídica dos incentivos fiscais.

⁴⁶Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas";

Art. 151. É vedado à União:

I - 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 socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

§ 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.

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Entretanto, para além de meras formalidades do processo de concessão dos incentivos fiscais, essas regras evidenciam os aspectos materiais que são os mais importantes efetivamente quando se trata do assunto, quais sejam, o evidente impacto orçamentário das renúncias de receitas, a necessidade de publicidade dos atos para controle da sociedade, a responsabilidade e necessidade de prestação de conta dos governantes sobre esse poder discricionário de eleger contribuintes beneficiados.

Dada a importância desses aspectos materiais, portanto, o tópico a seguir contém o devido aprofundamento dos fundamentos das teorias jurídicas e filosóficas que embasam o racional das regras que delimitam os poderes da concessão de incentivos fiscais.

2.4. Incentivos fiscais - Princípio da igualdade e finalidade.

O conceito jurídico mais relevante que se impõe sobre a discussão dos incentivos fiscais, que embasa todas as normas e requisitos detalhados nos tópicos anteriores, é o princípio da igualdade, sendo dele decorrente a importância da definição da finalidade do incentivo fiscal.

Para compreensão desse alcance, nada melhor do que tomarmos os ensinamentos de Paulo Bonavides, em artigo que aborda justamente a relação do princípio da igualdade com as tomadas de decisão dos governantes.

Em “O Princípio da Igualdade como Limitação à Atuação do Estado”⁴⁷, Paulo Bonavides faz uma importante contextualização histórica da consolidação desse princípio na formação das sociedades modernas. Já na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, com inspiração nas teorias desenvolvidas por Hobbes e Rousseau, consolidou-se o conceito de que “os homens nascem e permanecem livres e iguais em direitos”.

Bonavides narra a evolução desses conceitos, com interessante contraposição entre o desenvolvimento da liberdade no Estado Liberal e no Estado Social, para, por fim, expor uma compreensão de delineamento atual do conceito baseado na doutrina alemã, principalmente de Gerhard Leibholz, de que o princípio da liberdade tem fundamental importância na medida em que limita a atuação dos governantes.

⁴⁷ BONAVIDES, Paulo. *O princípio da igualdade como limitação à atuação do Estado*. Revista Brasileira de Direito Constitucional 2.1 (2003): 209-223.

Nos ensina Bonavides que houve períodos de crise da aplicação do princípio da igualdade quando, pelo viés do positivismo lógico-formal que vislumbrava unicamente a norma, foi dada a liberdade ao legislador de elaborar leis em que os iguais foram tratados como desiguais e os desiguais tratados de maneira igual, principalmente no contexto do Estado Liberal, onde seria possível verificar que o princípio da Liberdade se sobrepunha ao princípio da Igualdade em eventual conflito.

Daí se referiria a evolução do conceito resultando na doutrina contemporânea, visível inicialmente nas constituições de Weimar e Bonn, de que a igualdade vinculava também o legislador, sendo-lhe sempre devido produzir leis instituindo tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais.

Mas essa evolução, segundo Bonavides, não cessou nesse ponto. Fixou-se o entendimento da necessidade de que o legislador deve pautar-se em pressupostos fáticos, logicamente verificáveis para estabelecer os critérios diferenciadores das normas que tratam dessas isonomias.

Ou seja, para estabelecer um tratamento desigual para supostas circunstâncias que o legislador entendia como de desigualdade, seria necessário claramente identificar quais os critérios utilizados para o estabelecimento dessa diferença.

Nas palavras de Bonavides, “era indispensável, assim, aplicado o critério diferenciador da igualdade relativa, de cunho aristotélico, determinar quais os pressupostos fáticos consentiriam ao legislador estabelecer o tratamento jurídico distinto”.

Bonavides reconhece, nesse ponto, que não se trata de tarefa simples, mas que um conceito importante adotado foi a vedação ao arbítrio. Vejamos:

As possibilidades diferenciadoras são inúmeras, constituindo um largo espaço aberto para ser livremente preenchido. Encontrarão, porém, um limite intransponível posto pela ordem constitucional ao vedar o arbítrio. Faltando ao legislador, quando regula matéria fática, uma base de evidência objetiva, lógica, derivada da natureza das coisas, para legitimar a distinção normativa que se pretenda estabelecer, aí estará configurado o arbítrio. Faz-se mister, pois, como ressalta a jurisprudência do Tribunal Federal da Suíça, lembrada por Leibholz, que a norma não seja arbitrária. Sê-lo-ia se a base discriminativa não encontrar justificação ‘na natureza mesma e nas exigências das relações que a lei é chamada a regular.

O princípio da igualdade se verá respeitado, portanto, na medida em que o legislador estabelece critérios “fáticos”, “de evidência objetiva”, não arbitrários, para desigualar os desiguais.

No mesmo sentido, Eduardo Marcial Ferreira Jardim, em seu *Manual de Direito Financeiro e Tributário*⁴⁸, discorre sobre a importância do princípio da igualdade, primeiramente como princípio geral do ordenamento jurídico brasileiro e, em seguida, tratando mais especificamente do princípio da igualdade tributária estrita do artigo 150, inciso II, da Constituição Federal.

Sobre a igualdade como norma geral axiológica do ordenamento, lembra Eduardo Jardim⁴⁹ que não basta repetir o ensinamento de Rui Barbosa no sentido de que a igualdade se expressa na medida em que a lei deve tratar desigualmente os desiguais, observando suas desigualdades. Essa expressão, embora sábia, dá margem a interpretações subjetivas.

Eduardo Jardim enfatiza, então, o ensinamento de Bandeira de Mello de que “a igualdade se verifica e se perfaz na medida em que existe um nexó plausível entre o critério desigualador e a finalidade por ele perseguida.”.

Pois bem, no caso do estudo dos incentivos fiscais dá-se com mais força essa discussão. É latente a necessidade de verificação constante de eventual afronta ao princípio da igualdade tributária.

No tocante ao estudo dessas renúncias de receitas de arrecadação pelos governantes, fica clara, portanto, a importância de dois conceitos apresentados nessas lições de Bandeira de Mello e Paulo Bonavides, quais sejam, a importância do critério escolhido que enseja a desigualdade e a sua correlação com a finalidade perseguida pela norma desigualadora.

Ao tratar do princípio da igualdade estrita para fins tributários, nesse contexto, Eduardo Jardim⁵⁰ lembra que o constituinte proibiu as autoridades fiscais de estipularem tratamento desigual a contribuintes que se encontrarem em situação equivalente no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal⁵¹.

⁴⁸ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 17. Ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2020.

⁴⁹ JARDIM (2020), op. e loc. cit.

⁵⁰ JARDIM (2020), idem.

⁵¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

Trata-se da aplicação constitucional do princípio da igualdade como axioma expresso do sistema tributário brasileiro.

Mais adiante, conforme citado no tópico anterior, no artigo 151, inciso I, a Constituição Federal novamente trata da igualdade entre os contribuintes ao proibir a instituição de tributo que não seja uniforme em todo território nacional. Mas aqui há uma importante exceção, justamente a concessão dos incentivos fiscais. Vejamos:

Art. 151. É vedado à União:

I - 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 socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

Conforme se verifica, a Constituição admite como exceção ao princípio da igualdade tributária os casos em que se justifique a concessão de incentivos fiscais, mas o faz com o mandamento expresso de que deve haver uma finalidade especial para tanto, no caso “para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Nota-se, portanto, a aplicação prática das lições de Bandeira de Mello e Paulo Bonavides, acima mencionadas. É que para haver um tratamento desigual é preciso verificar o critério que estabelece a desigualdade e sua relação com a finalidade desejada.

Nos casos dos incentivos fiscais, portanto, o sistema constitucional admite concessões, renúncias fiscais e diferenciação benéfica a determinado contribuinte, mas desde que essa diferenciação se justifique no critério escolhido para beneficiar este ou aquele contribuinte, e na medida em que haja correlação para que esse benefício possa ser efetivamente útil para o desenvolvimento socioeconômico da sociedade, na sua totalidade ou em uma sua determinada parcela.

Não por outro motivo. o parágrafo primeiro do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, também comentado no tópico anterior, exige que a concessão de incentivo fiscal seja acompanhada de estimativa do impacto financeiro da renúncia fiscal, com análise das

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

consequências desse impacto no tocante ao orçamento público previsto para o período, e ainda, que atenda a pelo menos uma das seguintes condições:

- (i) A renúncia não afetará os resultados fiscais previstos para o período, ou
- (ii) A renúncia virá acompanhada de medida de compensação da diminuição da arrecadação com alguma outra fonte de receita.

Temos, portanto, o cenário normativo que caracteriza a preocupação constitucional e do legislador da responsabilidade fiscal com a concessão dos incentivos.

Somente se admite a quebra da igualdade tributária dos contribuintes para a concessão de um benefício fiscal na medida em que, verificados os critérios fáticos, haja a concessão do incentivo acompanhada de justificativa indicando como o contribuinte beneficiado contribuirá com o desenvolvimento socioeconômico.

Por óbvio, dentro do sistema constitucional normativo vigente, a renúncia fiscal não é um favor volitivo do governante, não pode implicar em impactos negativos à saúde fiscal do orçamento público, mas deve corresponder a uma contrapartida benéfica para a sociedade.

Entretanto, o que se demonstrará ao longo do presente trabalho é que a sociedade brasileira, não possui, atualmente, um nível desejável de acompanhamento dos incentivos fiscais, presente questionamento de que não se pode responder sobre o necessário zelo imposto pelas regras aplicáveis aos governantes na concessão dos incentivos fiscais.

Para agravar o cenário, as tentativas de ressarcimento aos cofres públicos dos tributos não recolhidos em programas de incentivos fiscais são na maioria das vezes infrutíferas. Ou seja, é difícil a recuperação da arrecadação quando se identificam os casos de irregularidades na concessão de incentivos fiscais, o que não ocorre da forma devida conforme demonstraremos no Capítulo 4.

Isso porque, quando da concessão dos incentivos, as empresas beneficiadas, na maioria das vezes, aproveitaram leis válidas, que foram formalmente propostas pelas autoridades fiscais e chefes do poder executivo e aprovadas pelo poder legislativo da União, dos Estados e dos Municípios.

Assim, o entendimento é de que posterior cancelamento do programa não pode invalidar a legalidade do incentivo fiscal para basear eventual pedido de ressarcimento aos cofres públicos.

Tendo em vista esse contexto de dificuldade do ressarcimento dos prejuízos uma das soluções encontradas na questão dos benefícios estaduais do ICMS foi a autorização de remissão de débitos oriundos de incentivos fiscais não aprovados pelo CONFAZ (“em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal”) com a publicação da Lei Complementar nº 160/2017⁵².

Verifica-se, portanto, que dada a impossibilidade de resolução dos problemas por outra forma, os Estados e o Poder Legislativo Federal concordaram com a ideia aparentemente ruim de perdoar os débitos dos contribuintes que utilizaram esse tipo de incentivo fiscal.

Diante desse cenário fica claro o problema com a concessão de incentivos fiscais ilegais: além de causar desequilíbrio e favorecimento ilícito de determinados contribuintes que se aliam aos governantes, não há como reparar o dano de forma satisfatória.

Concluimos, dessa forma, que a solução ideal passaria por iniciar uma fiscalização preventiva, com maior controle por parte dos entes responsáveis pelo acompanhamento dos incentivos fiscais para que, antes da entrada em vigor dos programas, todas os seus requisitos e características específicas sejam analisados, barrados desde logo os incentivos fiscais que não cumprirem à risca todas as exigências legais.

Frise-se, nesse ponto, que, conforme demonstrado, as exigências legais não se resumem às formalidades de proposição e aprovação de lei ou publicação de decretos. As exigências passam também pela análise econômica e financeira pública dos impactos das renúncias fiscais no orçamento, da finalidade do benefício final proposto pelo governante e de como poderá ser acompanhado esse retorno da vantagem à sociedade.

Celso de Barros Correia Neto chega a uma conclusão equivalente, no sentido da necessidade de aperfeiçoamento do controle dos incentivos fiscais para verificação do

⁵² Vide redação do artigo 1º da citada LC 160/2017, que permite que os Estados concedam o perdão da dívida decorrente de incentivos sem aprovação do CONFAZ ou um ajuste para homologação posterior do incentivo irregular:

“Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - 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 por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstauração das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.”

cumprimento de suas finalidades e do que denomina “eficácia social” dos programas. Nas palavras do autor:

A necessidade de cumprir e aperfeiçoar os parâmetros e instrumentos jurídicos de controle hoje existentes cresce na mesma proporção do número de benefícios instituídos e do volume de receitas renunciadas. Fica claro que conter e fiscalizar a concessão de incentivos fiscais faz parte da missão de proteger o patrimônio e o interesse público.⁵³

Em tópico próprio, a seguir, no Capítulo 4, analisamos o papel legal do principal órgão que deve controlar todos esses aspectos dos incentivos fiscais, quais sejam, os Tribunais de Contas.

Antes, contudo, analisaremos a importante questão jurídica da extinção dos incentivos fiscais para completar o aprofundamento do tema do ponto de vista técnico jurídico.

2.5. Extinção dos incentivos fiscais e segurança jurídica

Em sua tese de doutorado⁵⁴ de dupla titulação pela faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e pela Universidade de Münster, Alemanha, Karoline Marchiori dos Santos apresenta estudo completo sobre a segurança jurídica dos benefícios fiscais, abordando a complexidade do tema que se refere aos impactos jurídicos, econômicos e políticos da concessão e extinção dos benefícios fiscais.

Ao tratar das hipóteses de extinção dos incentivos fiscais, a autora classifica em dois grupos os tipos de extinção de benefícios fiscais:

Pode-se dividir as razões para a extinção de benefícios fiscais pelo Estado em dois grandes grupos. O primeiro, que ora se denomina “**extinção obrigatória**” de benefícios, decorre de uma incompatibilidade da norma veiculadora do benefício fiscal com o ordenamento jurídico, de modo tal que a retirada de tal norma no ordenamento se impõe. Por outro lado, tem-se a **extinção não**

⁵³ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2016. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

⁵⁴ DE ASSIS, Karoline Marchiori. *Segurança jurídica dos benefícios fiscais*. 2013. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

obrigatória de benefícios fiscais, a qual representa revogação da norma veiculadora do benefício fiscal em decorrência do exercício da discricionariedade legislativa ou administrativa.⁵⁵

A autora prossegue nesse sentido, detalhando as hipóteses de extinção obrigatória como aquelas em que se verificam inconstitucionalidades formais ou materiais com relação aos casos em que há inobservância das regras discutidas no tópico anterior.

Ou seja, se há formalmente algum requisito desrespeitado, como, por exemplo a ausência de aprovação do CONFAZ para um benefício fiscal de ICMS, há desrespeito ao artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, e, portanto, o incentivo deve ser cancelado, inclusive através do Poder Judiciário. São casos de inconstitucionalidade formal, também, por exemplo, o desrespeito ao trâmite legislativo, que causa afronta ao princípio da legalidade.

Da mesma forma, para a autora também deve ser cancelado obrigatoriamente o incentivo fiscal caso falte algum requisito de inconstitucionalidade material, cuja a autora colhe de Paulo Bonavides para dizer que tal inconstitucionalidade ocorre quando o incentivo fiscal tem conteúdo que não está de acordo com os “cânones de Constituição, ao seu espírito, à sua filosofia, aos seus princípios políticos fundamentais”.⁵⁶

Em seguida, a autora traz a hipótese em que o incentivo fiscal tem suas razões de extinção não obrigatórias, mas por exercício do poder político de discricionariedade dos administradores públicos.

Nesse caso, se verificam eventos nos quais se observa que determinados incentivos fiscais podem ser extintos por “fundamentos de natureza política e econômica, como, por exemplo, a necessidade de equilíbrio orçamentário e ineficiência econômica ou quaisquer outras razões relacionadas ao interesse público”⁵⁷.

Marchiori de Assis menciona, nesse ponto, que enquanto os casos de extinção obrigatória devem ser tratados pelo Poder Judiciário, os casos de extinção não obrigatória são típicos da análise discricionária dos Poderes Executivo e Legislativo.

Nesse ponto, ousamos discordar da classificação adotada pela tese de doutorado aqui comentada, já que, no nosso entendimento, pelos fundamentos expostos da base teórica que

⁵⁵ ASSIS (2013), op.cit., p. 319. Grifo nosso.

⁵⁶ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. P.308.

⁵⁷ DE ASSIS, (2013), cit., p. 331.

justifica a existência de um benefício fiscal, a observância de inconsistência política ou econômica de um incentivo fiscal, tornaria sua extinção obrigatória.

Isso porque para haver distinção da carga tributária e desequilíbrio do princípio da igualdade que fundamenta um incentivo fiscal, deve haver estrita observância da finalidade para a qual foi instituído. Esse seria o limite jurídico da discricionariedade política e econômica dos incentivos fiscais, que uma vez desrespeitado, levaria à justificação de sua extinção obrigatória.

Se o benefício fiscal não atinge sua finalidade, então há inobservância desse requisito material que fundamenta sua existência, e, portanto, nesse caso também deve ser considerado inconstitucional e retirado do ordenamento.

Esse caso deve também, portanto, ser levado ao judiciário para que haja extinção do incentivo por inconstitucionalidade, e não apenas ser relegado à conveniência e oportunidade do exame discricionário dos poderes legislativo e executivo.

Não é possível que se perfaça a análise de qualquer tributo, ou do avesso do tributo, sem o seu respectivo impacto econômico. Sobre isso, vale lembrar Schoueri:

Conclui-se, pois, pela importância de se considerar o efeito econômico da tributação, revelando-se este – justamente com a arrecadação – critério para o exame da constitucionalidade da norma tributária. O texto constitucional não tolera legislação que, posto excelente instrumento efeito desastroso para o mercado⁵⁸

Com relação à discordância aqui apresentada sobre a classificação adotada na tese de doutorado, justiça seja feita à autora, pois ao se referir a eventuais desvios no exame de proporcionalidade dos incentivos fiscais, referindo-se à consecução das finalidades que deram origem ao seu ato concessório, a autora anota, com ênfase, o entendimento de que esse tipo de incentivo não pode permanecer no ordenamento.

Ou seja, para Marchiori de Assis, deve haver um constante “controle de sucesso” para verificar se determinado benefício fiscal atingiu a finalidade, e esse exame de proporcionalidade da norma incentivadora com relação aos efeitos por ela causados é essencial para a decisão de manutenção ou extinção do benefício, vejamos:

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade*. In FERRAZ, Roberto (coord.) *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 164

Há que se reiterar que benefícios fiscais são medidas que tem por finalidade o alcance de finalidades que encontram amparo em normas constitucionais. Esclarece-se, assim, que a análise da legitimidade da manutenção de benefícios fiscais existentes pressupõe que tais medidas continuem atendendo à proporcionalidade, levando-se em consideração – quando da aferição da proporcionalidade – o valor existente na tributação uniforme, nas receitas que seriam direcionadas aos cofres públicos na ausência de determinado benefício, na simplificação que a extinção dos benefícios poderia proporcionar ao sistema tributário – os benefícios fiscais são considerados uma das principais causas de complexidade do sistema tributário e, conseqüentemente, de insegurança jurídica – e demais valores relacionados à ausência dos benefícios fiscais. Neste ponto, vale destacar que, sob a ótica financeira, a concessão de benefícios injustificáveis converte-se em desperdício de recursos públicos. [...]

Note-se que ao se verificar, quando da realização do “controle de sucesso”, que um benefício fiscal atingiu a finalidade visada, conclui-se que essa medida foi proporcional, mas, uma vez que a finalidade perseguida foi atingida, ela deixa de justificar a concessão do benefício. Logo, no caso de alcance da finalidade, sequer é cabível falar em novo “teste de proporcionalidade”, pois não há mais finalidade legítima a ser alcançada. Assim, embora o benefício fiscal tenha sido legítimo, sua manutenção no ordenamento não mais se justifica. E, na ausência de tal justificativa, a restrição a direitos fundamentais – dentre os quais está, necessariamente, a igualdade a partida da capacidade contributiva – decorrentes da medida, converte-se em violação a tais direitos, uma vez que o conteúdo essencial destes resta atingido. Desse modo, não restam dúvidas acerca da inconstitucionalidade da manutenção no ordenamento de benefícios fiscais cuja finalidade já foi alcançada, de maneira que a sua revogação se impõe.⁵⁹

Estudando o tema dos incentivos fiscais relacionados ao desenvolvimento ambiental, Denise Lucena Cavalcante chega à mesma conclusão. Em seu artigo denominado: “*A (in) sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais*”, sobre a necessidade da constante verificação do resultado dos incentivos fiscais, sob pena de sua mandatória extinção Denise Lucena consigna o seguinte:

⁵⁹ DE ASSIS (2013)., Karoline Marchiori. op. cit., p. 327.

Insiste-se na tese de que os incentivos fiscais com fins ambientais devem ser condicionados a resultados concretos (lucro ambiental), portanto, com uma consequente dependência, daqueles com estes. Há um nexo biunívoco entre o incentivo fiscal e o seu resultado, cuja fundamentação será o benefício ambiental. A análise dos resultados esperados com os incentivos é fundamental, pois, como bem nos alerta Joseph Stiglitz⁶⁰, não se pode fazer com que os incentivos fiscais deem oportunidades a rendas que não passem de presentes do Estado ao setor.

Se não alcançados os resultados previstos, o Ente federativo deverá atuar na retirada dos incentivos fiscais,[...]⁶¹

Dado o conceito inequívoco da necessidade de atingimento da finalidade do incentivo para sua existência, a conclusão, repetimos, é que não verificada essa correlação, a norma incentivadora deve ser extinta.

Mas, quando há a extinção de um incentivo fiscal, pelo exame do controle de sucesso do atingimento da finalidade, não haveria uma quebra da segurança jurídica da pessoa incentivada que obteve o benefício?

Seria possível argumentar, por exemplo, que o ato concessório de um benefício fiscal configura ato jurídico perfeito, irrevogável nos termos do artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal⁶², grave violação do princípio da segurança jurídica.

Discordamos desse entendimento, pois a segurança jurídica pública do sistema tributário deve prevalecer sobre a segurança jurídica do ente particular beneficiado pelo incentivo fiscal. Isso porque a segurança jurídica protege o indivíduo até o limite da licitude, sendo possível sua discussão em casos de flagrante ilegalidade e violação de princípios fundamentais do sistema jurídico.

⁶⁰ STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand, 2014, p. 299.

⁶¹ CAVALCANTE, Denise Lucena. *A (in) sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais*. Anais do 14º Congresso Nacional de Estudos Tributários do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2017.

⁶² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

O grupo de pesquisa de Cidadania, Constituição e Estado Democrático de Direito⁶³ da Universidade Presbiteriana Mackenzie, liderado por José Carlos Francisco, atualmente estuda o tema da segurança jurídica coletiva.

A descrição do tema é a seguinte:

A segurança jurídica é geralmente estudada sob o prisma de suas manifestações materiais em face de interesses individuais (ou individuais homogêneas), mas a compreensão de sua natureza jurídica (como princípio geral e/ou como direito fundamental) exige a análise de projeção de seus efeitos também diante de interesses coletivos e difusos. Não se trata apenas do antigo e conhecido conflito entre pretensões individuais e o interesse público (representante da coletividade ou da sociedade), mas da necessária conciliação entre direitos individuais de cidadãos e direitos coletivos de outros cidadãos vinculados a um mesmo sistema ou subsistema de grupo. Compreendida como princípio geral ou como direito fundamental, a segurança jurídica impõe visão mais ampla em vista de construções solidárias, de responsabilidades intergeracionais e de dinâmicas ágeis, pluralistas, complexas e de risco da sociedade contemporânea, exigindo a revisitação de ferramentas que protegem a estabilidade dos efeitos jurídicos de relações passadas, a certeza do conteúdo do ordenamento normativo presente, e a previsibilidade mínima de proteção em relação a mudanças. Ao concluir o projeto de pesquisa, o Grupo deverá ter bases normativas (constitucionais e da LINDB), referências bibliográficas, dados jurisprudenciais e documentais e, se possível, pesquisas empíricas (quantitativas e qualitativas) que permitam à comunidade aplicar, de maneira crítica e vertical, a segurança jurídica de modo harmônico e equilibrado com interesses individuais, individuais homogêneos, coletivos e difusos.

É possível argumentar que a extinção dos incentivos fiscais se insere como um dos exemplos em que se contrapõe à segurança jurídica individual, do contribuinte beneficiado, e a segurança jurídica coletiva, de todo o sistema tributário.

⁶³ Projeto de pesquisa registrado na Universidade Presbiteriana Mackenzie, do grupo Cidadania, Constituição e Estado Democrático de Direito. Cadastrado no Diretório de Grupo de Pesquisa do CNPq. Disponível em <http://dgp.cnpq.br/dgp/espelhogrupo/8593484047553773>. Acesso em 15.12.2021.

Ora, se não há cumprimento da finalidade política e econômica do incentivo fiscal, diversos parâmetros exigidos para a própria existência do incentivo não são verificados, o que configura, portanto, a causa de sua extinção.

Nesse caso, é possível argumentar a favor da prevalência da segurança jurídica coletiva, de todo o sistema tributário nacional, da saúde financeira e orçamentária que sustenta o desenvolvimento econômico do país, sobre a segurança jurídica individual do contribuinte que recebeu o incentivo fiscal.

Essa elaboração teórica dos fundamentos jurídicos da existência dos incentivos fiscais, desde o processo necessário para sua instituição até o debate sobre a obrigatoriedade de sua extinção em casos de desvios de finalidade, configura-se essencial para o desenvolvimento do objeto do presente trabalho.

Nos próximos capítulos analisamos como funcionam, ou deveriam funcionar, os instrumentos da sociedade para o controle do atingimento desse citado atingimento da finalidade dos incentivos fiscais.

Capítulo 3 – Governança Pública e Instituições de Controle

Tendo em vista o contexto das questões acima delineadas, sobre a importância dos benefícios fiscais para o equilíbrio orçamentário, bem como considerando a eventual existência dos desvios de finalidade que fulminam a validade jurídica desses incentivos, passamos a abordar as teorias sobre os instrumentos que a sociedade possui para controle desses tipos de desvios.

Conforme será mais bem desenvolvido a seguir, a evolução das teorias republicanas de prestação de contas dos governantes à sociedade deu origem à organização de instituições que controlam os tomadores de decisões da administração pública.

Isso porque, na prática, o que se observou foi uma estreita relação dos governantes com determinados grupos detentores do poder econômico na sociedade, e os mecanismos de controle se desenvolveram para defender os interesses da sociedade contra esse tipo de associação deletéria.

Nessa medida, o tópico a seguir desenvolve o conteúdo do conceito de Captura, justamente sobre a associação do poder econômico com o poder político, que será em seguida referenciado como objeto do combate da fiscalização e do controle da sociedade através das instituições próprias para esse fim.

3.1. Captura do Poder Político pelo Poder Econômico

A teoria da Captura é associada ao economista ganhador do prêmio Nobel George J. Stigler. Contemporâneo na Universidade de Chicago de outros pensadores liberais, como Milton Friedman, Stigler desenvolveu sua Teoria Econômica da Regulação (“*Economic Theory of Regulation*”), que pode ser resumida como a tendência de grupos de interesse e outros participantes do processo político de usarem sua influência para que os poderes regulatórios do Estado produzam leis e regulamentos de forma benéfica a eles próprios.

Christopher Carrigan e Cary Coglianese atribuem a Stigler a teorização do conceito da Captura, mencionando que essa identificação do uso de institutos governamentais para o interesse público foi feita por Stigler, que permanece como referência acadêmica relativa a esse objeto de estudo:

In the field of regulatory policy, few articles have achieved the impact of George Stigler's "The Theory of Economic Regulation," published in 1971. Stigler punctured the idea that regulation arises solely to advance the overall public interest by correcting market failures. He forcefully argued that instead "regulation is acquired by the industry and is designed and operated primarily for its benefit" (p. 3). Although Stigler never used the phrase "regulatory capture" in "The Theory of Economic Regulation," his article has nevertheless come to be so identified with the idea that regulation serves private interests that it is hard to find any serious discussion of regulatory capture in the last 40 years that does not at least cite Stigler's work. Indeed, the Social Sciences Citation Index reports that, in the year 2012 alone, over 90 articles cited Stigler's "Theory"—notwithstanding the passage of more than 40 years since its publication. Stigler's work "changed the way economists analyze government regulation" (Peltzman 1993), and it "has exercised enormous influence over a large body of researchers" from other disciplines as well (Mitchell and Munger, 1991).⁶⁴

A teoria da Captura, nota-se, é mais comumente vinculada a esse fenômeno da desvirtuação do público pelo privado, quando ocorrido no contexto das agências reguladoras. A Teoria de Stigler foi, de fato, desenvolvida a partir da análise dessa realidade das agências reguladoras e o termo "regulação" aparece com frequência.

Mas, como notam Carrigan e Coglianese, a teoria da captura de Stigler não seria um produto acabado que pode ser confinado a um determinado campo específico. Até porque, constantes atualizações do pensamento do autor foram necessárias, dadas as mudanças da complexidade econômica que se verificaram nas décadas que se passaram desde a publicação de seu artigo.

Ao contrário, a teoria da Captura de Stigler é atual na medida em que serve de aviso de que os mecanismos políticos idealmente criados para atender ao interesse público em barrar o abuso do poder econômico podem ser, na verdade, os próprios artefatos utilizados em sentido contrário, para favorecer aqueles que detêm o controle ou a influência sobre os tomadores de decisão.

⁶⁴ CARRIGAN, Chris e COGLIANESE, Cary. George J. Stigler, 'The theory of economic regulation'. In: *The Oxford handbook of classics in public policy and administration*. OUP Oxford, 2015.

Nas palavras de Carrigan e Coglianese⁶⁵:

More than 40 years have passed since Stigler published “The Theory of Economic Regulation.” Much has changed during this time, but we still know too little about how to design regulatory institutions to resist capture and enhance the broader social welfare. Yet thanks to Stigler, as well as to the broader literature on the political economy of regulation he inspired, we know much more than we did four decades ago. Back in the 1960s and early 1970s, regulation was viewed by economists primarily as a mechanism deployed to solve market failures—not as a weapon to be exploited by firms seeking to create barriers to efficient competition. Stigler’s analysis was game-changing, rousing economists and regulatory scholars to the possibility that regulation could play exactly the opposite role from that intended.

A teoria da Captura, portanto, serve para ilustrar qualquer fenômeno em que agentes privados economicamente poderosos, detentores de influência perante os órgãos constituídos do poder político, utilizam-na para criar leis, regulamentos, ou normas em sentido lato, que ao invés de objetivar a defesa do interesse público, na verdade protegem o interesse privado do grupo ou entidade que se valem desse poder.

A mesma conclusão é alcançada por Vicente Bagnoli⁶⁶ a partir da análise dos estudos de Fábio Nusdeo⁶⁷:

Pode-se estender a chamada teoria da cooptação ou da captura, para o relacionamento que se dá entre o poder econômico (privado) e o poder público (Estado) no próprio processo legislativo e na seara do executivo. Da mesma forma que os funcionários das agências podem ser capturados pelo poder privado, o político para manter-se no poder (ou o seu partido) pode ser cooptado pelos interesses do poder econômico privado, ainda que em prejuízo da coletividade.

⁶⁵ CARRIGAN, Chris e COGLIANESE, Cary. George J. Stigler, *The theory of economic regulation*. In: *The Oxford handbook of classics in public policy and administration*. OUP Oxford, 2015.

⁶⁶ BAGNOLI, Vicente. *Poder Econômico e Imperialismo: a relação entre público e privado (a história do capitalismo)*. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 101, p. 587-624, 2006.

⁶⁷ NUSDEO, Fábio. *Fundamentos para uma Codificação do Direito Econômico*. Tese apresentada em 1993 à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para Concurso de provimento de cargo de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, p. 96 c 97.

A evolução da relação do poder econômico com o poder político ao longo do tempo é evidente. Tanto o Estado como as empresas se beneficiam mutuamente da construção de vínculos que protegem os interesses comuns de cada parte.

É benéfico e desejável que o Estado propicie à iniciativa privada as condições ideais para o desenvolvimento de suas atividades, com a finalidade de geração de riquezas para a sociedade. O sucesso do modelo capitalista de geração de riquezas, principalmente no século XX, propiciou ao Estado ganhar capacidade econômica para construir e manter uma rede de proteção social que significou a evolução da sociedade.

Entretanto, ao longo do tempo foram identificados abusos por parte dos detentores do poder econômico. George J. Stigler, principalmente a partir da publicação de sua *Theory of Economic Regulation* acima citada, identificou esse fenômeno no tocante à relação do poder econômico com o poder político cunhando o conceito da Captura, que se verifica quando a influência abusiva do poder econômico resulta no uso das instituições políticas para produção de regras que favorecem determinado grupo abusivo.

Essa associação de economicamente poderosos com os detentores do poder político, nem tampouco é contemporânea de Stigler, mas o conceito da Captura é atual, pois é desenvolvido a partir de sistemas atuais de interação dessas esferas.

No contexto brasileiro, o esquema de corrupção desvendado pela Operação Lava Jato pode ser considerado, em parte, como um exemplo de captura do poder político pelo poder econômico, no qual, por exemplo, empreiteiras de obras de construção civil financiavam a manutenção no poder de um grupo político, que, em troca, lhes concedia vantagens para execução de suas atividades empresariais e fortalecimento de seu poder econômico.

Em vista dessa realidade e da necessidade de contenção dos efeitos nocivos causados à sociedade por esse tipo de associação, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 4.650⁶⁸, declarou inconstitucional a doação de pessoas jurídicas para campanhas políticas.

Não há nada que deva impedir as empresas de buscarem a maximização de seus lucros, agir para atender aos interesses ambiciosos de seus controladores e executivos. É defensável, inclusive, que o Estado incentive essa busca e confira as condições ideais para isso ocorrer,

⁶⁸ Plenário do Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.650 do Distrito Federal. Relator Ministro Luiz Fux. Por maioria de votos. Data do julgamento de 17/09/2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur339864/false>. Acesso em 15/12/2021

pois, conforme visto, a sociedade se beneficia da riqueza gerada pelo desenvolvimento econômico impulsionado pelas empresas.

Existe, contudo, a necessidade impor limites ao abuso do poder econômico.

A proibição do STF quanto às doações de pessoas jurídicas para campanhas políticas, uma das fases do processo de Captura do poder político pelo poder econômico, é um caso emblemático do Direito determinando limites necessários para corrigir os desvios cometidos por algumas partes dessa relação política e econômica.

A sociedade democrática republicana, portanto, deve contar com instituições de fiscalização e controle dos governantes e dos atos da administração pública para que esses desvios sejam obstados.

Atualmente, verifica-se o desenvolvimento de suporte teórico e prático na área da governança pública para executar essa tarefa, conforme debatido no próximo tópico.

3.2. *Accountability, Transparência, Governança Corporativa e Pública*

O desenvolvimento das teorias de controle dos atos da administração pública pela sociedade não é novidade no estudo nas áreas da sociologia jurídica, da política e da economia.

Constitui um dos principais temas constitucionais, pois se trata de um dos fundamentos de um Estado verdadeiramente democrático.

Remontam às revoluções do século XVIII, notadamente a revolução britânica e a revolução francesa, com a derrubada das monarquias absolutistas, a consolidação dos ideais que fundamentam, nas sociedades ocidentais modernas, os direitos da população de participarem, fiscalizarem e controlarem os atos dos governantes.

No Brasil, o artigo 37 da Constituição Federal⁶⁹ estabelece como princípios da administração pública a impessoalidade, a moralidade e a publicidade dos atos da administração pública, valores que estão ligados às possibilidades de a sociedade controlar os atos dos

⁶⁹ Artigo 37 da Constituição Federal de 1988:

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

governantes para garantir que seus objetivos sejam coletivos, de natureza pública, ao invés de atenderem a interesses próprios ou particulares.

Ocorre que, na prática, o que se observou foi uma dificuldade de implementação de mecanismos na administração pública para obtenção desses objetivos.

Os princípios do artigo 37 da Carta Constitucional contêm valores essenciais para a fundamentação das teorias de administração pública. Contudo, na prática, são de difícil implementação, pois demasiadamente genéricos e abstratos.

Cientes dessas dificuldades e para instrumentalizar uma melhor aplicação prática desses valores, se desenvolveram as teorias da governança pública, derivadas da aplicação dos instrumentos da governança corporativa, uma área que conheceu avanços significativos nas últimas décadas pela necessidade de controle privado dos atos dos administradores das empresas.

Pierre Rosanvallon⁷⁰, historiador e sociólogo de grande expressão no estudo do Estado social e democrático contemporâneo da escola francófona, desenvolveu trabalhos relevantes sobre o tema da governança pública.

Esse autor faz distinção a tomada de decisões feitas apenas por um governo e a tomada de decisões influenciadas por governança. No governo, segundo Rosanvallon, temos uma autoridade formal oficial, dotada de poder de polícia garantindo a implementação das políticas instituídas. Já na governança há atividades apoiadas em objetivos, realizadas e influenciadas por grupos formais ou não, perseguindo interesses próprios, dependendo da concordância e do diálogo entre os grupos, e não da coação.

A governança pública, portanto, é o conjunto de conceitos e medidas de aplicação prática para que a sociedade possa controlar efetivamente os atos dos governantes, prevenindo, por exemplo, as hipóteses conhecidas de captura conforme discutido no tópico anterior.

Normatizando os conceitos da governança pública para o texto jurídico positivo pátrio, foi publicado o Decreto 9203, de 22 de novembro de 2017, que expõe, por exemplo, já em seu artigo 2º o conceito de governança pública:

Art. 2º Para os efeitos do disposto neste Decreto, considera-se:

⁷⁰ Vide desenvolvimento de temas correlatos à governança em: ROSANVALLON, Pierre. *La contre-démocratie: la politique à l'âge de la défiance*. Paris: Seuil, 2006; e ROSANVALLON, Pierre. *Légitimité démocratique et gouvernance*. In: *L'Institutite de Recherche et Débat sur la Gouvernance. Chroniques de la gouvernance, 2009-2010*. Paris: Éditions Charles Léopold Mayer, 2009.

I - governança pública - conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade;

São princípios da governança pública, conforme o art. 3º do mesmo diploma: capacidade de resposta, integridade, confiabilidade, melhoria regulatória, prestação de contas, responsabilidade e transparência.

Além dos princípios democráticos norteadores que já constavam na Constituição relacionados aos ideais de controle da sociedade, observa-se recentemente um esforço para que mecanismos de governança pública sejam implementados.

Deve haver um conjunto de boas práticas e ferramentas que possibilitem a aplicação da governança, como, por exemplo, a avaliação de riscos, e o planejamento estratégico. É preciso avaliar os riscos de um projeto e cuidar para que sua implementação ocorra sem desvios.

Mas não somente isso, é preciso que sejam monitorados os atos da administração pública para garantir a efetividade da aplicação dos recursos de acordo com os “interesses da sociedade”, conforme dispõe o final do texto do inciso I do artigo 2º acima citado.

Nesse ponto, a governança pública visa a garantir a efetividade e a eficiência dos atos da administração pública.

Ou seja, não basta que os recursos públicos sejam aplicados sem desvios, mas também é necessário verificar que esse emprego de recursos traga o retorno que a sociedade espera. O Ministro do Tribunal de Contas da União Augusto Nardes, uma das autoridades que debatem o tema, atualmente, na administração pública⁷¹, cita o seguinte exemplo para ilustrar a importância da efetividade: não basta que um hospital seja construído com a correta aplicação dos recursos sem desvios, mas é importante haver planejamento e acompanhamento da utilização dessa estrutura de forma que o governo tenha condições de operar o hospital de forma satisfatória, com recursos para contratação de profissionais de saúde, medicamentos, ambulâncias e todo aparato necessário para garantir que a população do entorno tenha

⁷¹ O Ministro Nardes é um dos responsáveis pela publicação do Decreto 9203, de 22 de novembro de 2017, e lidera iniciativas sobre a governança pública, conforme se pode conferir, por exemplo, na seguinte entrevista que participou no vídeo denominado Enap entrevista – Governança no Setor Público, com o Ministro do TCU, Augusto Nardes, disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Ke54RwLzHp0&t=758s>; acesso em 15/12/2021.

efetivamente a saúde melhorada com a aplicação daqueles recursos direcionados à construção do hospital.

Somente com a implementação dos mecanismos de governança, de monitoramento em tempo real da aplicação das políticas públicas, será possível verificar a eficiência e eficácia dos programas e não apenas a legalidade dos atos, como é a regra atualmente.

Com relação à governança, monitoramento e controle, é importante que se frise, não se trata somente de uma meta ou objetivo ideal longínquo, mas uma realidade exigida para que o país se alinhe com as nações desenvolvidas abrindo caminhos para entrada no mercado global, conforme se observa nas diretrizes para adoção de medidas como requisitos para a participação na OCDE⁷².

Nesse sentido, é também importante lembrar do conceito de *accountability*, que atualmente vem ganhando cada vez mais importância no desenvolvimento atual dos temas da governança pública.

O termo *accountability* não possui tradução específica para o vernáculo pátrio, mas seu entendimento permite dimensionar dois fatores da maior relevância para a governança pública, quais sejam, o poder e a responsabilidade.

Trazendo, portanto, esses pontos fulcrais da *accountability* para a seara da governança pública, é possível concluir que o conceito se refere à responsabilidade dos governantes que possuem o poder de prestar contas aos governados sobre o exercício desse poder.

Em artigo da Revista Lua Nova⁷³, Fernando Figueiras explora essas características do conceito de *accountability*:

Nesse sentido, o conceito de *accountability* permite consolidar uma diferenciação entre o público e o privado, e proporciona formas de gestão pública abertas à participação da sociedade. O debate da teoria democrática contemporânea tem conferido ao conceito uma atenção privilegiada, concedendo-lhe o condão de refletir a respeito da consolidação da democracia como forma de governo (Przeworski; Cheibub, 1999). A especulação teórica

⁷² O Manual de boas práticas da OCDE, que contém os conceitos e diretrizes para que uma nação seja considerada como parte da elite econômica e comercial do mundo contém, por exemplo, a expressão de recomendação de governança orçamentária. Manual de boas práticas da OCDE está disponível em: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/principles-budgetary-governance.htm> . Acesso em 15/12/2021.

⁷³ FILGUEIRAS, Fernando. *Além da transparência: accountability e política da publicidade*. Lua nova: revista de cultura e política (2011): 65-94.

sobre o tema tem avançado de forma a estabelecer os mecanismos de prestação de contas dos governantes perante os governados. O suposto é o de que o conceito de *accountability* deve permear as concepções de reforma do Estado, sendo este o horizonte normativo para a consolidação da ordem democrática. Como observa Przeworski, “[o] objetivo da reforma do Estado é construir instituições que deem poder ao aparelho de Estado para fazer o que deve fazer e o impeçam de fazer o que não deve fazer (Przeworski, 2001, p. 39).

A *accountability* relaciona-se, portanto, com o dever e o poder. O dever e a responsabilidade daquele que tem o poder de conduzir uma tarefa para mostrar os resultados aos que o escolheram.

Relaciona-se também, com a ideia de que não se trata, na administração pública, com algo de responsabilidade difusa, que às vezes se confunde com falta de responsabilidade, mas da individualização da responsabilidade para prestação de contas específica sobre cada tarefa realizada por um determinado responsável.

Em suma, a governança pública aproveita o conceito da *accountability* para restar cristalina a responsabilidade daquele que tem o poder e o dever de tomar qualquer decisão, de prestar contas sobre a decisão que tomou, e com isso ser responsabilizado, para o bem ou para o mal.

Entretanto, nada disso é possível sem que haja transparência. A publicidade dos atos da administração pública é outro pilar fundamental da república democrática.

Recentemente a ministra Rosa Weber, do Supremo Tribunal Federal, reafirmou esse princípio, no tocante à execução do orçamento público, ao decidir suspender a execução das chamadas “emendas do relator”, atos de emenda da execução do orçamento atribuídas ao relator-geral do projeto da lei orçamentária no Congresso Nacional.

Partidos políticos que ingressaram com a ação argumentaram que recursos públicos estavam sendo usados sem a devida transparência em um “esquema montado pelo Governo Federal para aumentar sua base política de apoio no Congresso Nacional, envolvendo a atuação combinada entre o relator-geral do orçamento e a chefia do Poder Executivo da União”.

Rosa Weber, ao decidir suspender essa conduta argumentou que:

Mostra-se em tudo incompatível com a forma republicana e o regime democrático de governo a validação de práticas institucionais por órgãos e

entidades públicas que, estabelecidas à margem do direito e da lei, promovam o segredo injustificado sobre os atos pertinentes à arrecadação de receitas, efetuação de despesas e destinação de recursos financeiros, com evidente prejuízo do acesso da população em geral e das entidades de controle social aos meios e instrumentos necessários ao acompanhamento e à fiscalização da gestão financeira do Estado.⁷⁴

Outras questões de ordem prática sobre a execução orçamentária e o risco da paralisação de serviços essenciais levaram a uma rediscussão do tema, no caso concreto, incluindo uma reconsideração da decisão pela Ministra Rosa Weber. Entretanto, do ponto de vista técnico jurídico, a clareza do argumento da necessidade de transparência na condução do orçamento permanece relevante.

Não poderia ser outra a conclusão, já que sem transparência, sem a devida publicidade dos atos da administração pública, inviabilizam-se quaisquer tentativas de controle da sociedade sobre os atos dos governantes.

A transparência, fundamental para a *accountability* dos atos dos detentores dos mandatos do exercício do poder político no regime democrático, é mais um instrumento da governança pública que deve ser sempre valorizado.

3.3. A Experiência francesa

A escola francesa contribuiu de forma destacada para o pensamento moderno relativo à constituição de instituições de controle dos governantes pela sociedade.

Desde as contribuições da Revolução Francesa para a formação dos ideais republicanos de limitações ao poder do rei absoluto, até os dias atuais, essa influência do pensamento francófono da sociologia pode ser bem identificada nos ideais que inspiram a constituição das instituições brasileiras.

Isso se verifica, também, na formação do modelo adotado pelos tribunais de contas no Brasil.

⁷⁴ Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal do Brasil. Medida Cautelar Na Arguição De Descumprimento De Preceito Fundamental nº 854. Distrito Federal. Relatora: Min. Rosa Weber. De 05/11/2021.

Marianna Montebello Willeman nos ensina em seu livro “*Accountability Democrática e o Desenho Institucional dos Tribunais de Contas no Brasil*”,⁷⁵ que a estrutura jurídico-normativa desses órgãos no Brasil se fez pela adoção do modelo francês. Ela perfaz um caminho histórico comparado das Instituições Superiores de Controle das Finanças Públicas (“ISCs”) em jurisdições escolhidas justamente pela influência no modelo brasileiro.

Esse trabalho elege três principais formatos de ISCs, de acordo com a doutrina especializada: “(i) o modelo de *Westminster*, que corresponde à formatação de auditoria ou controladoria-geral monocrática; (ii) o modelo napoleônico, que guarda paridade com o sistema judicial ou quase judicial das Cortes de Contas; e, finalmente, (iii) o modelo de colegiado de auditoria ou controladoria geral (*audit board system*), que consiste em uma variação do modelo de Westminster, guardando estreita relação com o sistema de auditoria da tradição anglo-saxônica, exceto pela composição colegiada das instâncias dirigentes.”

Citando trabalhos como os de Dye e Stapenhurst⁷⁶, Marianna Willeman aponta que não existe, por definição, um modelo ideal, mas que dentro de suas características próprias são observados trabalhos importantes desenvolvidos pelas ISCs de cada jurisdição.

Pois bem, o Brasil adotou o modelo napoleônico das cortes de contas, que tem por definição uma estrutura voltada ao “julgamento” das contas.

Em contraposição ao papel colaborativo ou consultivo que se atribui a outros modelos de controle, o modelo do Tribunal de Contas aprova ou rejeita as contas que lhes são apresentadas. Esse caráter quase judicial, segundo Willeman, confere ao tribunal uma característica de validação das formalidades, em detrimento do caráter consultivo em que a eficiência e eficácia do uso das verbas públicas é mais focal. Sobre esse aspecto, vale conferir os argumentos *in verbis*:

Coerente com a natureza judicial ou quase-judicial do controle realizado nos países que se inspiraram no modelo napoleônico, as cortes de contas historicamente privilegiam o chamado controle de legalidade e de conformidade, consistente na simples verificação e atestação do cumprimento da normatização legal e financeira aplicáveis à gestão de recursos públicos. A incorporação de técnicas de auditoria focadas no resultado de políticas e

⁷⁵ WILLEMAN, Marianna Montebello. *Accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2ª Ed. Fórum. 2020.

⁷⁶ DYE, Kenneth M., e STAPENHURST, Rick. *Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption*. Washington, DC: Economic Development Institute of the World Bank, 1998.

programas públicos e na avaliação quanto a seu desempenho (auditorias operacionais e de performance) apenas recentemente passou a constar da agenda de discussões de algumas cortes de contas e, em grande parte, isso ocorreu a partir da experiência recolhida com o estudo das práticas seguidas por ISCs filiadas ao modelo de Westminster, em especial o Government Accountability Office Norte Americano (GAO) e o National Audit Office britânico NAO).⁷⁷

Conforme vimos no capítulo anterior, com relação aos incentivos fiscais, essa análise da finalidade e dos resultados das políticas implementadas pelos governantes é crucial.

É necessário que o controle seja exercido não somente quanto à formalidade do incentivo fiscal, se foram respeitados os ritos legais, cumpridos os requisitos do processo de concessão, mas principalmente quanto a sua eficiência. Isso porque, como visto, para justificar a existência do incentivo fiscal a política adotada deve possibilitar a verificação dos resultados pretendidos.

A evolução do controle meramente formal, para análise da eficiência e eficácia, portanto, representa a evolução da atuação dos ISCs.

Essa evolução foi também verificada na França. A Corte de Contas Francesa, chamada “Cour de Comptes”⁷⁸, apesar de sua formação como órgão precipuamente judicial com características de julgamento das formalidades, hoje, conforme nos ensina Marianna Willeman, possui a atuação mais focalizada na economicidade:

com efeito, as denominadas auditorias de performance passaram a protagonizar os trabalhos da corte de contas francesa especialmente a partir do início do século XXI, em um contexto marcado por fortes convergências internacionais na temática. Essa atuação, de natureza não jurisdicional, recai sobre um campo particularmente vasto, englobando não apenas os elementos de regularidade da ação financeira, mas também direcionando-se para a economicidade dos meios empregados e para os resultados obtidos com certa atuação estatal. Uma auditoria de performance permite, portanto, apreciar os resultados da ação pública, mensurar o atendimento dos objetivos

⁷⁷ WILLEMAN, Marianna Montebello. *Accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2ª Ed. Fórum. 2020; p. 112

⁷⁸ Mais informações no endereço eletrônico da própria instituição da Corte de Contas da França. Disponível em: <https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/cour-des-comptes>. Acessado em 18.10.2021

programados e identificar os melhores procedimentos para garantir o bom emprego dos recursos públicos.⁷⁹

Novamente, nesse ponto, é possível fazer uma perfeita correlação com a fiscalização e o controle das políticas públicas de incentivos fiscais que deveria ser o ideal.

Por fim, Marianna Willeman cita o trabalho de Waline, Desrousseaux e Bertrand para concluir que a evolução da doutrina francesa é no sentido de conferir um papel mais efetivo para a Corte de Contas na França, na medida em que enfatiza a construção de uma cultura de cooperação entre controlados e controladores, substituindo a lógica coercitiva e punitivista do julgamento dos tribunais pela por um *approach* pedagógico. Senão, vejamos:

O controle não escapa a essa evolução. A partir do momento em que eles têm o mesmo objetivo – o aprimoramento da gestão pública – controlador e controlado estão ambos vocacionados à colaboração. Onde a emergência, na problemática do controle, da noção de “conselho”, que poderia parecer paradoxal até pouco tempo atrás. Admite-se, hoje em dia, que um bom trabalho de controle repousa sobre um diagnóstico compartilhado entre o controlador e controlado, diagnóstico este que deve permitir a melhor aceitação e absorção das diretrizes preconizadas com a avaliação. Passa-se assim, de uma lógica “coercitiva” para uma lógica do “conselho”, considerando que controlado está, na imensa maioria dos casos, de boa-fé e sinceramente empenhado em aprimorar sua gestão.

Brilhante conclusão não deveria ser outra, quando se constata que, por princípio, tanto os integrantes das cortes de contas quanto os integrantes das decisões controladas da administração pública deveriam ter sempre o mesmo interesse, qual seja, nada menos que o interesse público.

A democracia, portanto, se utiliza de instituições independentes, com atuação perene, que objetivam o interesse público para aperfeiçoar o governo. Essas instituições, sempre objetivando o interesse público, atuam em conjunto com os governantes fiscalizando e participando, de fato, das decisões da administração, para seu aperfeiçoamento, garantindo que o interesse público não se perca de vista.

⁷⁹ WILLEMAN, Marianna Montebello. *Accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2ª Ed. Fórum. 2020; pg 119

Não por acaso encontra-se conclusão análoga no desenvolvimento da doutrina francesa sobre a democracia.

Pierre Rosanvallon desenvolve sua teoria da complexificação da experiência democrática que deve ser perseguida pelas sociedades contemporâneas na busca por novas formas de legitimidade democrática que extrapolam a intermitência do voto.

Para Rosanvallon, o sufrágio universal periódico se mostrou cada vez mais falho em captar a vontade geral da população, ao passo que a complexidade da sociedade se desenvolve, abrindo espaço para uma crescente multiplicidade de minorias que devem ser consideradas na tomada de decisão dos governantes.

Orlando Villas Bôas Filho⁸⁰ explica, nesse sentido, que:

Rosanvallon também assevera que, paralelamente, o “povo” teria deixado de ser apreendido como uma espécie de “massa homogênea” para ser considerado a partir da pluralidade das identidades dispares que o constituem. Consequentemente, a noção de minoria teria ganhado progressiva importância nas sociedades contemporâneas. Entretanto, a minoria teria deixado de ser expressão da “pequena parte” do todo que, em razão de sua menor amplitude, deveria se inclinar à maioria como “grande parte”, e passado a ser expressão da multiplicidade de manifestação da totalidade social. Aliás, a esse respeito, Rosanvallon afirma que a democracia não significaria apenas “poder coletivo” e “deliberação pública”, e, sim, “atenção de todos”.

Com esses princípios como norte, portanto, é lógica a conclusão de que o sufrágio universal periódico não é suficiente para garantir a máxima expressão democrática ideal para o desenvolvimento da sociedade.

Ao medir a maioria da vontade da população naquela fotografia momentânea, o voto confere importantes poderes aos governantes e demais representantes do povo. Mas ao longo do exercício dos mandatos esses representantes devem pautar suas condutas por atenção às demais regras e instituições democráticas que legitimam todo o sistema.

Os governantes devem se nortear pelos sistemas de pesos e contrapesos que limitam o poder baseado na legitimação do voto. Essa seria a evolução de um sistema de “democracia intermitente” para uma “democracia permanente”. A sociedade se fazendo presente e expondo

⁸⁰ Villas Bôas Filho, Orlando. *A judicialização da política como instrumento de contenção da degradação populista da legitimidade democrática*. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo 115 (2020): 273-312.

suas motivações e vontades através de instituições republicanas perenes, ou permanentes, e não somente através do voto periódico, ou intermitente.

As instituições de controle, como os tribunais de contas que fiscalizam os atos da administração pública, fazem parte, portanto, do conjunto ideal da estrutura que formaliza e garante a consideração da vontade da sociedade, do interesse público, de forma permanente.

Rosanvallon conclui que “a vida da democracia está, portanto, se expandindo cada vez mais além da esfera eleitoral representativa”⁸¹ para se tornar mais permanente através de instituições sustentadas pela legitimidade da vontade do povo.

Nesse sentido, Rosanvallon desenvolve as teorias de três tipos de legitimidade que sustentariam a democracia perene para regular a relação entre governantes e governados, para além da consagração pelo voto.

Essas seriam (i) a legitimidade de imparcialidade (*légitimité d'impartialité*); (ii) a legitimidade de reflexividade (*légitimité de réflexivité*); e (iii) a legitimidade de proximidade (*légitimité de proximité*).

Orlando Villas Bôas Filho⁸² detalha melhor esses conceitos de legitimidade de Rosanvallon explicando que sua aplicação estaria ligada a alguns tipos básicos de instituição:

Nessa perspectiva, a “legitimidade da imparcialidade” estaria articulada, no plano institucional, com autoridades independentes de vigilância e regulação. A “legitimidade de reflexividade” encontraria o seu enraizamento institucional nas Cortes Constitucionais, na medida em que estas enquadram a produção legislativa a um controle reflexivo de constitucionalidade. Logo as cortes constitucionais seriam instrumentos de redução da margem de manobra dos governos. Por sua vez, a “legitimidade de proximidade” não se atrelaria a um tipo específico de instituição. Ela remeteria a um conjunto de expectativas sociais relativas ao comportamento dos governantes.

Para o presente trabalho importa focar na legitimidade da imparcialidade, e no desenvolvimento das instituições de vigilância e regulação da atividade dos governantes.

⁸¹ No original: “la vie des démocraties s’élargit donc de plus en plus au-delà de la sphère électorale-représentative” em ROSANVALLON, Pierre. *La légitimité démocratique: impartialité, réflexivité, proximité*. Paris: Éditions du Seuil, 2008.

⁸² Villas Bôas Filho, Orlando. *A judicialização da política como instrumento de contenção da degradação populista da legitimidade democrática*. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo 115 (2020): 273-312.

Como visto no tópico anterior, a experiência demonstra uma tendência de aproximação do interesse dos governantes a grupos de controle do poder econômico, no que se denominou captura do poder político pelo poder econômico.

Verifica-se, nesse sentido, o constante risco de que as decisões dos governantes sejam aliadas aos interesses de grupos econômicos que o sustentam, em detrimento do interesse público.

Caso a democracia se entenda meramente com foco no poder do voto, na legitimação absoluta da vontade do governante eleito como a personificação da vontade geral da sociedade por força da vitória no sufrágio, o que se verificou na prática é que o interesse público estaria em risco.

Daí o desenvolvimento das novas teorias da legitimação democrática através de instituições que garantam que o controle da vontade dos governantes deve ser feito de forma constante pela sociedade, para que não se distancie do interesse público.

A doutrina francesa nos mostra que as Cortes de Contas têm papel fundamental nesse sentido, evoluindo com base nas mais modernas teorias da participação democrática no controle da administração pública. Como vimos, A *Cour de Comptes* francesa se desenvolveu para um sistema colaborativo, de cooperação dos controladores com os controlados sob o pressuposto de que ambos têm sempre o interesse público como norte.

A função de controle e vigilância das Cortes de Contas, no exercício dessa proximidade de cooperação com os governantes e tomadores de decisões da administração pública controlados, pode mais facilmente e com maior eficiência perceber e corrigir qualquer desvio do interesse público.

Como veremos no tópico seguinte, é esse tipo de proteção do interesse público que torna as instituições inclusivas, segundo Acemoglu e Robinson.

No âmbito dos incentivos fiscais, essa relação de proximidade e colaboração de controladores com controlados, em tese, poderia ser muito eficaz. Caso os órgãos de controle estabelecessem os critérios necessários para analisar os resultados das políticas públicas de incentivos fiscais, seria possível perceber com maior facilidade e rapidez se a escolha dos governantes por beneficiar um determinado setor da economia foi acertada ou não.

E aqui, diga-se, sem qualquer compromisso de criminalização ou de perseguição quanto à escolha de um determinado setor para incentivar fiscalmente. É possível que uma escolha

legítima de oferecimento de incentivos fiscais a determinado setor tenha sido feita com as melhores intenções, com base em dados e informações que estavam disponíveis no momento da tomada da decisão, mas que, na prática se mostraram ineficazes.

Daí a importância do caráter de cooperação, como mostrado na atuação da *Cour de Comptes*, de realinhamento do rumo correto para as políticas públicas, algo que seria feito sem nenhum constrangimento dado que todas as partes envolvidas, controladores, controlados e a sociedade civil, todos teriam como norte o interesse público.

Nos capítulos seguintes analisamos como se dá a atuação dos Tribunais de Contas brasileiros no controle dos incentivos fiscais e se será possível tomarmos algumas conclusões sobre o correto exercício dos princípios democráticos republicanos ora comentados.

Antes disso, para encerrar a discussão do presente capítulo e solidificar a importância das instituições de controle que garantem o interesse público, analisaremos no tópico seguinte a demonstração do impacto da implementação dessas ideias no desenvolvimento econômico das nações.

3.4. Desenvolvimento econômico e sua relação com Instituições Democráticas Inclusivas

Nos tópicos anteriores do presente capítulo discutimos o conceito de captura do poder político pelo poder econômico, e do avanço dos conceitos de governança pública que envolvem os mecanismos através dos quais a sociedade pode controlar as ações dos governantes para que tenham um objetivo público, republicano, evitando que os administradores públicos privilegiem interesses próprios ou privados, de grupos que os apoiam para manutenção desse sistema no poder.

Daron Acemoglu e James A. Robinson, em *Why Nations Fail*⁸³, tratam de assuntos relacionados com esses temas, e desenvolvem uma teoria audaciosa para explicar as razões pelas quais algumas nações conseguem atingir o almejado desenvolvimento socioeconômico e outras não.

⁸³ ROBINSON, James A.; ACEMOGLU, Daron. *Why nations fail: The origins of power, prosperity and poverty*. Currency New York, 2012.

Segundo Acemoglu e Robinson, essas razões estão relacionadas à presença de instituições políticas e econômicas inclusivas, direcionadas a um bem comum da sociedade, que protegem o sistema e o mercado do país contra instituições extrativas, controladas por governantes em associação com uma elite econômica funcionando para explorar e extrair as riquezas produzidas pela sociedade.

Esses professores argumentam, nesse sentido, que as razões do fracasso ou do sucesso econômico de uma nação não estão relacionadas aos seus recursos naturais, localização geográfica, cultura ou mesmo com a ignorância ou o conhecimento dos governantes com relação à adoção de melhores práticas para o desenvolvimento econômico.

Isso porque, como se vê por diversos exemplos ao redor do mundo, o fator de maior relevância é o de que as decisões tomadas pelos governantes em um sistema de instituições extrativas incentivam monopólios de partes associadas em prejuízo da sociedade:

Extractive political institutions create few constraints on the exercise of power, so there are essentially no institutions to restrain the use and abuse of power by those overthrowing previous dictators and assuming control of the state; and extractive economic institutions imply that there are great profits and wealth to be made merely by controlling power, expropriating the assets of others, and setting up monopolies.⁸⁴

E para explicar o mecanismo por meio do qual se perpetuam as instituições extrativas nos países, Acemoglu e Robinson utilizam a teoria da destruição criativa desenvolvida por Joseph Schumpeter.

Segundo essa teoria, o desenvolvimento econômico cria um processo de destruição e substituição de estruturas estabelecidas que formam as elites do poder econômico de uma nação. O desenvolvimento econômico está intimamente relacionado ao desenvolvimento tecnológico, e à criação de novas tecnologias e novos meios de produção de riqueza, substituindo o poder econômico das mãos daqueles que controlam os meios de produção antigos, que se tornam obsoletos.

Para combater esse ciclo, as elites que controlam o poder econômico se associam às elites que controlam o poder político, se já não estavam antes associadas, pois não raro o poder

⁸⁴ ROBINSON, James A.; ACEMOGLU, Daron. *Why nations fail: The origins of power, prosperity and poverty*. Currency New York, 2012. p. 366

político deriva do poder econômico. Dessa associação deriva a estruturação e manutenção das instituições extrativas que prejudicam o desenvolvimento socioeconômico das nações:

Economic growth and technological change are accompanied by what the great economist Joseph Schumpeter called creative destruction. They replace the old with the new. New sectors attract resources away from old ones. New firms take business away from established ones. New technologies make existing skills and machines obsolete. The process of economic growth and the inclusive institutions upon which it is based create losers as well as winners in the political arena and in the economic marketplace. Fear of creative destruction is often at the root of the opposition to inclusive economic and political institutions.⁸⁵

No sentido contrário, entretanto, o desenvolvimento de instituições inclusivas, segundo Acemoglu e Robinson, alavanca o desenvolvimento econômico das nações. Em *Why Nations Fail*, esses professores mostram, por meio de diversos exemplos, como a consolidação desse tipo de instituição democrática favoreceu, ao longo do tempo, o contexto necessário para beneficiar a economia dos países.

Relatam, por exemplo, que por circunstâncias históricas dos séculos XV e XVI, desenvolveu-se uma potente esquadra comercial privada de navegação britânica, que conseguiu lucrar no período das grandes navegações criando uma elite diversa da estrutura do poder monárquico central. A atuação dessa nova elite comercial naval britânica, aliada a outros diversos fatores, diga-se, foi fundamental para as bases políticas que formaram o contexto da revolução gloriosa e, posteriormente, da revolução industrial na Inglaterra.

Nesse mesmo período, a navegação comercial de Portugal e Espanha era diretamente controlada pela monarquia desses países, que desenvolveram instituições extrativas para manter o controle do lucro da exploração comercial das grandes navegações e conseqüentemente, se manterem com maior poder absoluto em seus reinos.

Esse seria um dos principais fatores, portanto, para explicar por que desde os séculos XVIII e XIX, até aos dias atuais, o desenvolvimento econômico britânico é maior e mais bem estruturado do que o desenvolvimento econômico português e espanhol, mesmo considerando

⁸⁵ ROBINSON, James A.; ACEMOGLU, Daron. *Why nations fail: The origins of power, prosperity and poverty*. Currency New York, 2012. p. 84.

que os países ibéricos iniciaram e dominaram o processo de colonização e tiveram acesso a regiões do globo com maiores e melhores recursos naturais.

Acemoglu e Robinson, demonstram, assim, a importância das instituições inclusivas para o desenvolvimento socioeconômico das nações, alçando esse fator como principal determinante para o progresso ou o fracasso das sociedades ao redor do globo.

Os autores argumentam que as instituições inclusivas, por sua formação com viés voltado para a pluralidade de interesses, garantem que as decisões econômicas sejam tomadas com observância do interesse público, acarretando desenvolvimento econômico de melhor qualidade quando comparado com o das nações em que as decisões econômicas são tomadas por instituições extrativas, controladas por uma parcela da população que concentra o poder político.

No capítulo seguinte analisaremos o funcionamento das instituições do Brasil no controle da concessão de incentivos fiscais, conforme previsto pelo nosso sistema normativo, para verificar se contamos com instituições inclusivas, que garantem o controle da sociedade sobre esse importante instrumento de política econômica que afeta diretamente o orçamento público, ou se estamos diante de instituições exclusivas, colocadas em funcionamento pelas elites que controlam o poder, político e econômico, para extração da riqueza produzida pela nação.

Notadamente, como adiantado no início, focalizaremos a análise nos Tribunais de Contas, que possuem a competência jurídica constitucional e a competência técnica, em tese, para desenvolver o trabalho do controle dos incentivos fiscais da melhor forma possível.

Assim, se os tribunais de contas desempenharem um trabalho de fiscalização dos incentivos fiscais de forma republicana, garantindo o interesse público e exercendo corretamente a sua função constitucional de controle dos atos da administração pública, estaremos diante de instituições inclusivas, que segundo Acemoglu e Robinson, são essenciais para o desenvolvimento econômico das nações.

Capítulo 4 – Atuação dos Tribunais de Contas no controle dos Incentivos Fiscais

Conforme veremos nesse capítulo, o vigente regime constitucional brasileiro confere aos Tribunais de Contas o papel mais importante para o controle dos programas de incentivos fiscais.

Logicamente, existem outras instituições com competência jurídica formal para execução dessa tarefa.

Podemos citar mecanismos de controle interno, dos órgãos fazendários, como a Receita Federal no âmbito da União, os ministérios e secretarias do poder executivo dos entes federativos, todos desenvolvendo um importante papel no controle interno dos incentivos fiscais.

Outras diversas organizações atuam no controle externo dos incentivos, como, por exemplo, organizações especializadas no assunto, dos Ministérios Públicos federal e estaduais, principalmente na hipótese de ocorrência de algum desvio de finalidade de programas de incentivos fiscais, passível de configurar conduta criminosa.

Apesar desses outros órgãos da estrutura estatal merecerem, também, estudos aprofundados quanto à sua atuação no controle dos desvios de finalidade dos incentivos fiscais, para os fins do objeto do presente trabalho, é importante focalizar especificamente a atuação dos Tribunais de Contas.

Isso porque, além da competência constitucional claramente definida, para que esses órgãos fiscalizem as renúncias de receitas do orçamento público, em tese, a formação, a especialização e a atividade dos Tribunais de Contas estariam mais bem adequadas para a tarefa de identificação do atingimento da finalidade dos incentivos fiscais, o que consideramos essencial, conforme visto nos capítulos anteriores.

Os Tribunais de Contas são, em tese, ideais para essa função, uma vez que, além dos conhecimentos jurídicos e tributários, essa missão exige também profundos conhecimentos de economia, política, finanças, administração e contabilidade pública, áreas que, conforme veremos, deve ser de excelência técnica nesses órgãos.

Portanto, se exercerem sua função da forma adequada, conforme detalhamento que faremos a seguir, poderemos dizer que os Tribunais de Contas são instituições inclusivas, as

quais, segundo Acemoglu e Robinson em *Why Nations Fail*, são determinantes para o sucesso ou fracasso do desenvolvimento socioeconômico das nações.

4.1. O regime constitucional e os problemas dos Tribunais de Contas no Brasil

A Constituição Federal, nos artigos 70 e seguintes, atribui ao Congresso Nacional a responsabilidade do controle e fiscalização da execução orçamentária.

O orçamento, conforme exposto no Capítulo 1, pode ser caracterizado como o planejamento de receitas e despesas públicas a ser executado conforme proposta do Poder Executivo, com posterior aprovação e acompanhamento do Poder Legislativo.

Para fiscalizar o cumprimento desse planejamento de receitas e despesas, existem diversos órgãos e mecanismos de controle, que podem ser divididos em órgãos de controle interno e de controle externo.

Como o orçamento é realizado pelo Poder Executivo, em sua função administrativa precípua, e a inobservância do princípio da legalidade no cumprimento estrito da lei orçamentária acarreta crime de responsabilidade dos chefes do Executivo, existem órgãos de controle interno que supervisionam os atos de execução orçamentária. Ou seja, o próprio chefe do Executivo se protege de problemas futuros relativos a questionamentos da execução do orçamento público, consultando seus órgãos de controle interno.

Entretanto, como qualquer controle interno, há evidente risco de forte influência dos controlados pelos controladores. Isso se evidencia ainda mais em um ambiente político em que a troca de favores, lícita ou ilícita, moral ou imoral, é a regra. Essa parece ser a regra do contexto político brasileiro.

Ou seja, se mesmo na relação com órgãos externos o chefe do Poder Executivo exerce grande influência política nos mecanismos para atingir seus objetivos, como veremos, nas relações com órgãos de controle interno essa influência é intrínseca, resultando em problemas com relação à qualidade da governança, caso seja exclusivamente dependente do controle interno.

Dessa forma, a figura do controle da execução orçamentária por um órgão externo independente é de extrema relevância. Esse papel, no Brasil, é exercido pelos Tribunais de Contas.

O artigo 70 da Carta Constitucional dispõe sobre as modalidades de controle interno e externo das contas públicas, delineando os princípios que devem ser observados nessa atividade:

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 (grifamos).

De plano, é importante enfatizar que a Constituição determina expressamente que a renúncia de receitas deve ser parte do objeto de fiscalização e controle do Congresso Nacional. Não há dúvida, portanto, que o controle dos incentivos fiscais deve fazer parte da atuação de órgãos de controle externo vinculados ao parlamento, não se limitando à fiscalização dos gastos previstos no orçamento.

Mais adiante, no artigo 71, a Constituição Federal estabelece que o controle externo do Congresso Nacional será exercido pelo Tribunal de Contas da União, listando as competências desse órgão que vão, por exemplo, desde julgar as contas apresentadas pelos administradores do dinheiro público (inciso II) até à aplicação das sanções previstas em leis em caso de irregularidade de contas (inciso VIII).

Conforme se verifica, a Constituição Federal atribuiu ao Tribunal de Contas da União, órgão vinculado ao Congresso Nacional, a função de fiscalização e controle externo da execução do orçamento público.

De forma análoga, os princípios e as funções do Tribunal de Contas da União previstos na Constituição são também aplicados aos Tribunais de Contas estaduais e municipais. Vale dizer que a Constituição Federal proíbe a criação de novos tribunais de contas municipais, mas à sua época já existiam esses tribunais nos municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro, os quais permanecem ativos⁸⁶.

Em artigo que discorre sobre as disposições das atribuições dos Tribunais de Contas na Constituição Federal de 1988, Ricardo Lobo Torres⁸⁷ delineia as funções desse órgão,

⁸⁶ Atualmente no país existem 33 Tribunais de Contas. Um Tribunal de Contas da União; 27 Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, dois Tribunais de Contas dos Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro, e por fim, mais três Tribunais de Contas Estaduais, separados com competência específica para controlar as contas dos municípios dos Estados da Bahia, Goiás e do Pará.

⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *A legitimidade democrática e o Tribunal de Contas*. Revista de Direito Administrativo, v. 194, 1993.

ênfatizando diversos importantes princípios da atuação, conforme disposto no acima citado artigo 70.

Vale destacar o princípio da economicidade, que segundo Lobo Torres é equivalente ao princípio da justiça, no Direito. A economicidade nas ciências econômicas refere-se ao equilíbrio, razoabilidade e justificação na captação de receitas e execução de despesas. Trata da busca da eficiência na aplicação dos recursos públicos, na medida em que os custos e as despesas incorridas devem relacionar-se com benefícios para a sociedade.

Desenvolvendo esse conceito da eficiência, Lobo Torres chega à seguinte interessante conclusão sobre a economicidade e os incentivos fiscais:

O princípio da economicidade carece de leitura conjunta com outras novidades introduzidas na fiscalização contábil, financeira e orçamentária, especialmente a que se refere à aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Ficou aberta a possibilidade de o tribunal de Contas controlar, sob o ponto de vista da economicidade, todos os incentivos fiscais e financeiros concedidos na vertente da receita (isenções, créditos fiscais, deduções, abatimento, reduções de alíquota etc.) ou da despesa pública (restituição de tributos, subvenções, subsídios). O assunto reveste-se da maior importância, pois houve nos últimos anos o abuso na concessão de incentivos, camuflados ou não, com reflexos negativos sobre as finanças públicas e a economia do País. O controle da economicidade, no que tange aos incentivos, consistirá no exame da adequação entre os fins almejados pela lei concessiva e o resultado efetivamente alcançado, entre o custo para o 'tesouro com as renúncias de receitas e com os gastos tributários e o benefício social e econômico realmente produzido. Sabe-se da perversidade dos incentivos concedidos no Brasil nos últimos anos, alguns em franca contradição com os interesses ecológicos, econômicos e regionais, o que vem fazendo com que o Congresso reoriente as concessões e lhes diminua o número, a exemplo, aliás, do que ocorre em outras nações. Sabe-se, também, que os privilégios financeiros, além da perversidade ínsita na maior parte das leis que os concederam, foram pessimamente administrados, favorecendo a corrupção e o desvio de dinheiro público. De modo que se torna verdadeiramente importante o aperfeiçoamento do controle da economicidade das subvenções e das renúncias de receita.⁸⁸

⁸⁸ TORRES (1993), cit., p. 31-45 .

Temos, então, um bom diagnóstico da realidade da concessão dos incentivos fiscais no país. Infelizmente, na prática, esses programas por vezes são usados para fins escusos, favorecendo determinados grupos em desacordo com o preceito da economicidade.

E mesmo quando um pior cenário de eventual corrupção não ocorre, por seu número e falta de transparência, fica quase impossível a correta fiscalização do atingimento das finalidades dos incentivos fiscais.

Constata-se, por consequência, que deve estar ocorrendo alguma falha da atuação dos órgãos de controle que têm o dever de fiscalizar a renúncia fiscal das autoridades tributárias do país.

Como visto, o sistema normativo é claro ao impor que a renúncia fiscal é uma exceção ao princípio da igualdade estrita.

Portanto, a renúncia fiscal deve ser acompanhada de uma justificativa clara que correlacione o critério escolhido para desigualar determinado contribuinte a uma finalidade específica de desenvolvimento socioeconômico.

A fiscalização do cumprimento dessa finalidade deve ser exercida pelos Tribunais de Contas, seguindo os princípios e regras a eles atribuídas conforme o artigo 70 da Constituição Federal.

No próximo tópico, apresentamos os resultados de uma pesquisa empírica conduzida junto aos Tribunais de Contas do país, quanto a esse tema.

4.2. Pesquisa empírica

Para investigar como é a atuação dos Tribunais de Contas na fiscalização das renúncias de receitas, mais especificamente dos incentivos fiscais, entramos em contato com todos os 33 Tribunais de Contas do país, com a seguinte pergunta:

Prezados senhores, boa tarde! Sou acadêmico do mestrado de Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Meu objeto de pesquisa é sobre a atuação dos Tribunais de Contas na fiscalização da renúncia de receitas, mais precisamente na concessão de incentivos fiscais. Sabemos que os TCs têm um importante trabalho na fiscalização da execução de despesas da administração pública, tais como obras superfaturadas,

contratações sem licitação, entre outros. Entretanto, minha hipótese é a de que a renúncia de receitas não conta com a mesma atenção. Assim, com base na Lei 12.527/2011, gostaria de obter as seguintes informações desse respeitável TCE: existe um departamento do tribunal para fiscalizações de concessões de incentivos fiscais, existem servidores especializados no assunto? Poderiam me indicar uma base de dados para que eu possa pesquisar casos analisados pelo TCE sobre a concessão de incentivos fiscais? Caso haja algum relatório ou estudo sobre a atuação do TCE nessa área e os resultados obtidos nessas fiscalizações, poderiam compartilhar? Obrigado.

Após algumas tentativas de contato por diversos meios, identificamos que esse meio de pergunta trouxe os melhores resultados.

A forma para realização da pergunta foi o preenchimento de formulários disponíveis junto à ouvidoria, nos sites de cada Tribunal. Quando não havia disponível o formulário, enviamos perguntas via mensagem eletrônica para endereços, tais como: ouvidoria@tce.am.gov.br; ouvidoria@tce.rn.gov.br e ouvidoria@tce.pb.gov.br.

Também é importante notar que a menção à Lei 12.527/2011, a lei de acesso a informações, melhorou significativamente o resultado das pesquisas, pois em diversos casos foi aberto um procedimento formal de atendimento ao questionamento, para conformidade com as exigências da lei.

Pois bem, de todos os contatos realizados com todos os Tribunais de Contas do país, recebemos respostas às nossas solicitações de informações de 21 Tribunais de Contas. Com relação ao restante, dos outros 12 (doze) Tribunais de Contas, recebemos apenas retornos com relação ao recebimento de nossa mensagem e informações de que o pedido foi encaminhado para análise do setor competente. Mas, infelizmente, com relação a esses casos não recebemos as respostas de forma satisfatória de forma que pudéssemos considerar para os fins da presente pesquisa empírica.

A tabela abaixo, mostra a lista dos Tribunais de Contas que responderam e os que estamos aguardando resposta⁸⁹:

⁸⁹ Como medida de rigor, cabe notar que a pesquisa e os contatos com os servidores dos Tribunais de Contas foram realizados durante o período da pandemia da COVID-19, no qual houve dispensa e readequação do horário de expediente dos servidores, definição e organização de trabalho remoto, entre outras medidas de combate à pandemia, como de distanciamento social, que atrapalharam o ideal funcionamento dos órgãos. Essa situação pode ter impactado na velocidade e qualidade das respostas que recebemos.

| Aguardando Resposta | Resposta Recebida |
|--|---|
| TCE-PR; TCE-MG; TCE-ES; TCE-DF; TCE-RO; TCE-AM; TCE-MA; TCE-SE; TCM-BA; TCM- GO; TCM-PA; TCM-CE; | TCU; TCE-RS; TCE-SC; TCE-SP; TCE-RJ; TCE-RR; TCE-MT; TCE-PA; TCE-RN; TCE-ME; TCE-CE; TCE-PB; TCE-AC; TCE-PE; TCE-PA; TCM-SP; TCM-RJ; TCE-BA; TCE-AL; TCE-TO; |

A partir das respostas recebidas, foi possível constatar que o processo de fiscalização dos incentivos fiscais não é adequadamente realizado no Brasil. Foram levantados dois principais motivos para isso.

Em primeiro lugar, fomos informados que a fiscalização dos incentivos fiscais não ocorre de forma adequada porque os dados dos incentivos fiscais não são facilmente repassados nos processos de fiscalização.

Em conversa, por exemplo, com o servidor Hélio Silveira Antunes⁹⁰ do TCE-SC, nos foi informado que o sigilo fiscal é um instituto comumente utilizado como argumento pelos órgãos fiscalizados para negar acesso a informações sobre os programas de incentivos fiscais. Com todo o respeito às autoridades fazendárias que utilizaram esse argumento, beira o absurdo esse tipo de alegação dado o contexto normativo-constitucional que rege a matéria, conforme amplamente discutido nos capítulos acima, do presente trabalho.

A transparência dos atos da administração pública é princípio diretamente derivado dos fundamentos republicanos que sustentam o Estado Democrático de Direito. Seria até possível admitir, em algumas hipóteses específicas, caso devidamente fundamentado, que os dados dos incentivos fiscais sejam repassados com o compromisso de confidencialidade para não divulgação pública. Mas nunca, entendemos, que os dados de incentivos fiscais deveriam ser fechados à investigação dos próprios Tribunais de Contas.

O segundo principal motivo pelo qual não ocorre a devida fiscalização dos programas de incentivo fiscal é mais direto. Fomos informados na pesquisa por servidores que, de fato, não há um histórico de ênfase nessa questão; não existe uma cultura, nos Tribunais de Contas, de fiscalização da renúncia de receitas, já que esses órgãos historicamente são orientados para a fiscalização da execução das despesas.

⁹⁰ Contato realizado a princípio através do e-mail: helio.antunes@tcsc.tc.br. O servidor Hélio generosamente reconheceu a importância da pesquisa e disponibilizou seu tempo para nos atender em uma conversa via aplicativo de teleconferência.

A seguinte resposta do TCE-PB ilustra esse entendimento:

Os Tribunais de Contas do Brasil possuem uma enorme dificuldade em auditar receita, basicamente por dois motivos. O primeiro é a falta de dados (por causa do sigilo fiscal, os fiscos não nos repassam informações). E também por não haver o costume de se fazer esse tipo de auditoria, já que os TCs, historicamente, realizam mais auditorias de conformidade da despesa.⁹¹

Em outros casos de respostas recebidas, os servidores foram mais objetivos, apenas se limitando a informar diretamente que aquele determinado Tribunal de Contas não fiscaliza incentivos fiscais, conforme se observa da seguinte resposta do TCE-AC:

Vale informar que este Tribunal não dispõe de um departamento específico destinado à fiscalização de concessão de incentivos fiscais. Relativo às respostas referentes aos outros questionamentos, da mesma forma, são negativas.⁹²

Apesar dessa constatação, é importante mencionar que em alguns Tribunais de Contas, como o da União (TCU) do Estado de São Paulo (TCE-SP) e do Estado de Santa Catarina (TCE-SC), existe alguma atenção ao tema e casos registrados de fiscalização de incentivos fiscais.

Entretanto, também nesses casos não há registros de avanços significativos na política de controle relativa ao tema a que nos referimos no presente trabalho. Isso ocorreu, nos casos verificados, por dois motivos, seja porque, novamente, os dados dos incentivos fiscais são de difícil acesso, seja porque a fiscalização se concentra apenas em verificar aspectos formais dos incentivos fiscais, sem que haja a devida atenção quanto ao aspecto material do atingimento de suas finalidades.

Apesar desse cenário, é também importante mencionar que inúmeras respostas dos Tribunais de Contas reconhecem que a fiscalização das renúncias de receitas são importantes e fazem parte da atribuição desses órgãos, mas lamentam a falta de estrutura e capacidade para que possam atender satisfatoriamente essa função, conforme se verifica da seguinte resposta do TCE-RR:

Inobstante a importância do tema no âmbito das competências do Tribunal de Contas e apesar dos avanços significativos conquistados nos últimos anos em

⁹¹ E-mail da servidora Chrystiane Mariz Maia Pessoa Vicente (cpessoa@tce.pb.gov.br) do Tribunal de Contas da Paraíba, recebido em 14 de abril de 2021.

⁹² E-mail da servidora Iara Marques (iara.marques@tce.ac.gov.br) do Tribunal de Contas do Acre, recebido em 16 de abril de 2021.

matéria de fiscalização das contas de governo, o controle quanto às “Receitas e das Renúncias de Receitas” é muito incipiente. Devo esclarecer que a cultura da casa, aliado ao aumento das demandas com relação à fiscalização das despesas realizadas, tanto pela administração estadual quanto pelos municípios, a temática ora demandada não se encontra no rol das prioridades (...) este Tribunal passa por um momento delicado quanto à recomposição do seu quadro de auditores de controle externo. Trata-se da impossibilidade de realização do concurso (...)”⁹³

Diante dessa realidade facilmente constatada, é possível afirmar que se confirmou a hipótese de que não há controle e fiscalização adequada sobre os programas de concessão de incentivos fiscais no Brasil.

Não obstante essa conclusão, também se deve notar que existem iniciativas louváveis a respeito do tema.

Por exemplo, foi promulgada, pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - ATRICON, a Resolução n. 6/2016⁹⁴ com diretrizes específicas para a temática “receita e renúncia de receita”. O item 16 da Resolução citada aborda esse tema:

16. A fiscalização da receita e da renúncia de receita pública terá como escopo, prioritariamente e no que couber, pontos de controle selecionados entre os seguintes:

[...] 16.52 – Se os incentivos fiscais concedidos com o objetivo de atrair investimentos e proporcionar o desenvolvimento econômico e social são permanentemente avaliados quanto à eficiência e ao alcance do retorno e resultados esperados;

[...] – Se há normatização da política de incentivos e benefícios fiscais que discipline as etapas de instituição, acompanhamento, controle e avaliação dos resultados, estabelecendo, no mínimo: a) o órgão responsável pela quantificação e avaliação; b) a periodicidade da avaliação e c) as informações necessárias para a avaliação.”

Diante desse cenário observado, é possível chegar a algumas conclusões. Por um lado, existe o reconhecimento, em alguns setores dos órgãos de controle, que o tema da renúncia de

⁹³ Ofício n° 12/2021/OUVID/PLENO-TCERR. Parte do processo de resposta à solicitação da Lei de Acesso à Informação n°01191/2021. Recebido por mensagem eletrônica em 24/03/2021.

⁹⁴ Disponível em <https://atrimon.org.br/>. Acesso em 05.10.2021

receitas e dos incentivos fiscais propriamente ditos é de extrema relevância. E reconhece-se que esse assunto deve ser melhor fiscalizado pelos Tribunais de Contas.

Entretanto, infelizmente esse tipo de iniciativa, de reconhecimento da relevância do assunto, ainda não surtiu os efeitos desejados, uma vez que conforme verificado nas pesquisas realizadas junto aos próprios órgãos, o trabalho de fiscalização dos incentivos fiscais ainda não é devidamente executado no Brasil.

Isso é verdade principalmente com relação à fiscalização do impacto econômico dos programas de incentivos fiscais, que como exposto acima, consideramos o principal aspecto que deveria ser focalizado. Nos casos que existem da fiscalização dos incentivos fiscais que observamos nas respostas dos servidores, pode-se notar que têm como objetivo a verificação de formalidades e do cumprimento de requisitos legais no processo de sua concessão.

Considerando essa conclusão, verificaremos a seguir algumas hipóteses que pretendem explicar os motivos pelos quais o controle de incentivos fiscais não ocorre de forma adequada, para, a seguir, sugerir, de forma propositiva, medidas que entendemos que seriam eficazes para melhorar essa situação.

Primeiramente, porém, é importante detalhar mais um aspecto que, de acordo com a verificação empírica realizada, aliada com o correto entendimento das teorias de controle debatidas ao longo do trabalho, entendemos ser relevante para compreensão exata dos problemas que procuramos debater, para fechamento do diagnóstico da situação atual.

Trata-se de questão relativa à atuação política dos membros dos Tribunais de Contas, conforme detalhado no tópico a seguir.

4.3. Atuação técnica ou política dos Tribunais de Contas

De acordo com os temas abordados até o momento, não é difícil concluir que para as funções e habilidades exigidas em um ideal processo de fiscalização de incentivos fiscais a ser realizado pelos órgãos de controle, a excelência técnica é requisito essencial.

Essa excelência, percebe-se, é um obstáculo a ser superado, pois os servidores responsáveis pelas fiscalizações precisam ter bons conhecimentos em diversas áreas do conhecimento, tais como Direito, Economia, Contabilidade, Finanças e Administração Pública.

Em um país como o Brasil, no qual a educação da população é deficitária, de fato não é comum encontrar profissionais qualificados na quantidade suficiente em cada uma dessas grandes áreas do conhecimento. Muito menos, como necessário, encontrar profissionais que consigam aliar satisfatoriamente os conhecimentos nas três áreas combinadas.

Sobre a questão da atuação dos Tribunais de Contas, portanto, adotamos a tese de que o problema está na escolha e formação dos membros desses órgãos de controle.

Se por um lado o constituinte de 1988 acertou na previsão das funções e dos princípios norteadores da atuação dos Tribunais de Contas, por outro lado, a determinação das regras sobre a formação de seus membros não teve a mesma sorte.

Isso porque o artigo 73, da Carta Constitucional,⁹⁵ estabelece critérios eminentemente subjetivos e etéreos como requisitos para escolha dos integrantes das cortes de contas. Além disso, ainda confere o poder de indicação dos membros ao Presidente da República (um terço) e ao Congresso nacional (dois terços). Quando da elaboração do rol de requisitos, o constituinte esperava que a inclusão de critérios técnicos melhorasse a qualidade da composição dos órgãos, entretanto, como se verifica, não é o que ocorreu.

Como resultado, verifica-se que as indicações políticas são a regra para a composição dos membros dos Tribunais de Contas. São pessoas alinhadas politicamente com aqueles que os indicaram, conferindo um viés claramente perigoso para o funcionamento daquelas cortes.

⁹⁵ Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96.

§ 1º Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão nomeados dentre brasileiros que satisfaçam os seguintes requisitos:

I - mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade;

II - idoneidade moral e reputação ilibada;

III - notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública;

IV - mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior.

§ 2º Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão escolhidos:

I - um terço pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antiguidade e merecimento;

II - dois terços pelo Congresso Nacional.”

Em abril de 2014 foi realizado um levantamento⁹⁶ dos integrantes dos Tribunais de Contas do país pela Organização denominada Transparência Brasil. O estudo analisou a formação de 238 integrantes de todos os 34⁹⁷ Tribunais de Contas do Brasil.

A conclusão do levantamento é de que existem muitos problemas e desvios de finalidade no processo de indicação dos membros dos Tribunais, pois, “de cada dez conselheiros, seis são ex-políticos, dois sofrem processos na Justiça ou nos próprios Tribunais de Contas e 1,5 é parente de algum político local.”⁹⁸

Um dos exemplos do citado artigo é revelador. Dá conta que uma conselheira do Tribunal de Contas Estadual de Goiás, chamada Carla Cíntia Santillo, era “filha do ex-governador do estado e ex-conselheiro do TCE-GO Henrique Antônio Santillo, é formada em odontologia e foi Deputada por quatro anos antes da nomeação.”⁹⁹

Os critérios constitucionais para integrar os Tribunais de Contas são três: (i) ter mais de 35 anos, (ii) reputação ilibada e (iii) notório saber nas áreas de Direito, Economia, Contabilidade, Finanças e Administração Pública.

O levantamento realizado pela Transparência Brasil, citado, relativo à análise dos integrantes dos Tribunais de Contas, mostra que os membros não cumprem esses requisitos, mas são indicados por alinhamento político e ideológico com os detentores do poder.

Não é de estranhar, dessa forma, o resultado da atuação prática dos tribunais, de falha na fiscalização dos incentivos fiscais, como visto na pesquisa que realizamos, relatada no capítulo anterior. Apesar da existência de diversas iniciativas de trabalho republicano pelos servidores técnicos e da estrutura que serve de apoio aos Tribunais de Contas, é possível perceber que esses trabalhos e essas iniciativas encontram obstáculos para alcançar seus objetivos, o que pode ser relacionado às decisões políticas dos superiores da cúpula que determinam, em última análise, o andamento dos trabalhos.

Assim, como o critério de indicação política para os integrantes dos tribunais de contas se mostrou falho, é necessário que haja uma proposta de emenda à Constituição Federal que altere o disposto no parágrafo 2º do artigo 73 e substitua a determinação de indicação política

⁹⁶ PAIVA, Natalia; SAKAI, Juliana. Quem são os conselheiros dos Tribunais de Contas. Transparência Brasil, 2014. p. 1-2 .

⁹⁷ Quando do levantamento realizado, havia 34 Tribunais de Contas no Brasil. Atualmente são 33, já que o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará foi extinto em 2017.

⁹⁸ PAIVA e SAKAI (2014), cit., p. 5.

⁹⁹ PAIVA e SAKAI (2013), *Quem são os conselheiros dos Tribunais de Contas*. Transparência Brasil. 2014. p. 1-2; p. 7.

do Presidente da República e do Congresso Nacional por um processo seletivo de critérios técnicos, por meio de concurso público.

Somente com uma atuação técnica, com Conselheiros escolhidos por critérios objetivos de conhecimento das áreas científicas necessárias para sua atuação é que poderão ser realizados os objetivos de controle tão bem previstos nos artigos 70 e 71 da Carta Magna.

Sobre a impropriedade da escolha política dos membros dos Tribunais de Contas, conforme estabelecido no parágrafo 2º do artigo 73 da Carta Constitucional, Eduardo Jardim, tem opinião no mesmo sentido:

O Chefe do Executivo, bem como o Parlamento, políticos por excelência, não revestem qualificação para avaliar a capacitação jurídica, contábil, econômica, financeira ou de administração pública de candidato a membro do Tribunal de Contas, uma vez que tal mister haveria de exigir conhecimento científico por parte do examinador ou de quem fosse opinar a respeito do assunto. Como se vê, não é necessário fazer um grande esforço para aquilatar a impropriedade contida no referido dispositivo da Constituição.¹⁰⁰

Somente com esse controle técnico, não político, dos incentivos fiscais, poderá ser alcançada uma efetiva justiça tributária. Como bem lembra Lobo Torres, o controle dos incentivos fiscais afeta os direitos fundamentais do cidadão da república:

Assim é que o tributo, categoria básica da receita do Estado de Direito, é o preço da liberdade, preço que o cidadão paga para ver garantidos os seus direitos e para se distanciar do Leviatã, deixando de lhe entregar serviços pessoais. Por outro lado, o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, por incidir sobre a riqueza produzida pela liberdade de iniciativa (art. 5º, XIII, da Constituição Federal) ou sobre o próprio direito de propriedade, observada a sua função social (art. 5º, XXII e XXIII, CF). Toda a temática das isenções e dos incentivos fiscais afeta os direitos fundamentais, tendo em vista que o benefício concedido a alguns é sempre suportado pelos outros cidadãos.¹⁰¹

Não se pode admitir para a manutenção de um Estado Democrático de Direito digno, que persistam os problemas aqui identificados, da função fiscalizatória, que deveria ser exercida

¹⁰⁰ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 17. Ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2020. p. 236 – 238.

¹⁰¹ TORRES (1993), p. 31-45.

pelos Tribunais de Contas relativas aos incentivos fiscais, algo tão essencial aos princípios republicanos em que se baseia a própria fundação da sociedade brasileira.

4.4. Propostas para melhoria da atuação dos Tribunais de Contas

A partir do diagnóstico de que a atuação dos Tribunais de Contas no cumprimento de seus deveres de fiscalização dos incentivos fiscais precisa necessariamente ser melhorada, bem como que essa situação é prejudicada pela forma de escolha de seus integrantes, por indicações políticas influenciadas pelos próprios grupos de poder que devem, posteriormente, ser fiscalizados, analisaremos a seguir duas propostas para melhorar essa realidade, quais sejam:

- (i) Emendas Constitucionais, que substituam a indicação política dos ministros por concurso público;
- (ii) Participação popular e de quadros técnicos dos órgãos fazendários e de agências reguladoras e
- (iii) Reforma Tributária

4.4.1. Emendas Constitucionais das indicações políticas

Nesse tópico pretendemos desenvolver a análise das Emendas Constitucionais que tratam de alterações nos critérios de indicação, composição e eleição dos integrantes dos Tribunais de Contas.

No Senado Federal estão em andamento duas Propostas de Emenda à Constituição (“PECs”) que tratam do assunto.

A primeira proposta é a PEC nº 07/2014, de autoria do Senador Álvaro Dias, de acordo com a qual “Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão escolhidos mediante concurso público de provas e títulos, anteriormente à sabatina do Senado Federal, sendo a banca julgadora composta por juízes do Superior Tribunal de Justiça”.

A segunda proposta é a PEC n° 52/2015, proposta pelo Senador Reguffe, segundo a qual os cargos de Ministro do Tribunal de Contas da União serão providos mediante concurso público de provas e títulos, para o exercício de mandato de cinco anos.

Entretanto, nessa PEC 52/2015, do Senador Reguffe, além dos cargos relativos aos Tribunais de Contas, estão incluídas as propostas para que os Ministros do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça sejam também escolhidos exclusivamente após a realização do concurso público.

Apesar de relevante, a questão da natureza do processo de escolha dos Ministros dos Tribunais Superiores do Brasil envolve aspectos diferentes, motivo pelo qual entendemos que a proposta da PEC 07/2014, exclusiva para os cargos dos Tribunais de Contas teria, em tese, maior possibilidade de aprovação.

Na Câmara dos Deputados, as PECs em tramitação são: (i) a PEC n° 143/2012, do deputado Nazareno Fonteles, com matéria equiparada à PEC 52/2015, do Senado Federal, pois pretende estabelecer concursos públicos para Ministros do STF além dos Ministros dos Tribunais de Contas; (ii) a PEC n° 447/2014, do deputado Jesus Rodrigues à qual estão apensadas diversas outras PECs que tem como ponto comum o estabelecimento da regra do concurso público para o provimento dos cargos de Ministro do TCU, de forma análoga à PEC n° 07/2014 do Senado Federal; e, por fim, (iii) a PEC n° 303/2013, do Deputado Rubens Bueno; que possui uma proposta alternativa, com os seguintes critérios de escolha dos nove membros:

I – Quatro membros vitalícios, nomeados pelo Presidente da República, após aprovação pelo Senado Federal, sendo:

- a) um escolhido pelo Presidente da República;
- b) um eleito pelo Congresso Nacional, alternadamente pela Câmara dos Deputados e Senado Federal;
- c) um eleito pelos membros do Tribunal de Contas da União, dentre os auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, segundo os critérios de antiguidade e merecimento;
- d) um Magistrado, eleito pelo Conselho Nacional de Justiça.

II – Cinco membros temporários representantes de categorias profissionais, nomeados pelo Presidente da República, sendo:

- a) um representante indicado pelo Conselho Federal de Economia;

- b) um representante indicado pelo Conselho Federal de Contabilidade; c) um representante indicado pelo Conselho Federal de Engenharia e Agronomia;
- d) um representante indicado pelo Conselho Federal de Serviço Social;
- e) um representante indicado pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. (NR)

É interessante notar que essa última proposta privilegia a escolha dos pares das instituições técnicas nas áreas de conhecimento necessárias para atuação nos órgãos de controle. Certamente, uma discussão válida.

Novamente aqui, tendo em vista esse cenário, é possível concluirmos que o problema das indicações políticas aos cargos dos Tribunais de Contas já foi identificado e medidas para sua resolução já foram propostas.

De fato, dado o contexto histórico de controle político dessas instituições no Brasil, é possível concluir que alterações drásticas como essas propostas seriam de difícil aprovação. A eliminação absoluta das indicações políticas para os Tribunais de Contas e substituição por concursos públicos provavelmente não encontraria o apoio necessário para aprovação. Esse raciocínio explicaria também o motivo pelo qual existem diversos projetos nesse sentido, há algum tempo parados no Congresso Nacional, sem efetivo avanço.

Outra alternativa, que também pode ser discutida para melhorar essa questão das indicações políticas para os Tribunais de Contas, seria a adoção de modelo híbrido, que envolve a qualificação técnica dos candidatos, mas mantém algum nível de influência política.

Trata-se de um modelo análogo ao estabelecido na Constituição Federal, em seu artigo 104¹⁰², que trata da composição do Superior Tribunal de Justiça. A escolha do ministro do STJ é do presidente da República, mas ele é o obrigado a escolher dentre listas elaboradas por órgãos da Justiça inferior, com os candidatos já pré-estabelecidos.

Aplicando-se o modelo do artigo 104 da Constituição Federal para o critério de composição dos Tribunais de Contas, por exemplo, teríamos a escolha do Chefe do Executivo

¹⁰² Art. 104. O Superior Tribunal de Justiça compõe-se de, no mínimo, trinta e três Ministros. Parágrafo único. Os Ministros do Superior Tribunal de Justiça serão nomeados pelo Presidente da República, dentre brasileiros com mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos, de notável saber jurídico e reputação ilibada, depois de aprovada a escolha pela maioria absoluta do Senado Federal, sendo:
I - um terço dentre juízes dos Tribunais Regionais Federais e um terço dentre desembargadores dos Tribunais de Justiça, indicados em lista tríplice elaborada pelo próprio Tribunal;
II - um terço, em partes iguais, dentre advogados e membros do Ministério Público Federal, Estadual, do Distrito Federal e Territórios, alternadamente, indicados na forma do art. 94.”

dos parlamentos dos entes federados, mas esses deveriam escolher dentre candidatos de carreira de órgãos de controle de contas, como os servidores de Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, e membros dos Ministérios Públicos de Contas, por exemplo.

De qualquer forma, é necessário que esse debate sobre a composição dos Tribunais de Contas amadureça na sociedade brasileira, para ganharem força essas mudanças, sem dúvida necessárias para o aprimoramento democrático do país.

4.4.2. Participação técnica colaborativa das autoridades fiscais e agências reguladoras

Conforme verificado no tópico anterior, o problema das indicações técnicas para os membros dos Tribunais de Contas, ao invés das indicações políticas, já foi mapeado. Existem medidas de emendas à Constituição que pretendem endereçar uma solução, alterando o critério constitucional para a escolha dos membros desses órgãos de controle.

Com base nos argumentos trazidos ao longo do presente trabalho, concordamos com essas iniciativas, já que é imprescindível que uma atuação técnica seja priorizada.

Há ainda importantes trabalhos técnicos de controle dos incentivos fiscais, atualmente desenvolvidos por servidores de carreira dos Tribunais de Contas, como observamos na pesquisa realizada, por exemplo, junto ao TCU, ao TCE-SP e ao TCE-SC. Esses trabalhos contam com ótimas colaborações técnicas dos membros dos Ministérios Públicos de Contas, que também devem ser valorizados e reconhecidos.

Ocorre que há medidas que entendemos poder ser implementadas para melhorar ainda mais a qualidade dos trabalhos de controle dos incentivos fiscais, contribuindo para fortalecer e trazer melhores resultados aos atualmente já desenvolvidos pelos servidores, sem a necessidade do trâmite complexo de uma emenda à Constituição, apenas melhorando a composição e a cooperação dos quadros dos Tribunais de Contas com profissionais técnicos que se especializaram nas áreas do conhecimento necessárias para a boa execução das tarefas de controle que são de sua competência.

Vimos no capítulo anterior que existem outros órgãos que poderiam auxiliar o controle dos programas de incentivos fiscais, mas os Tribunais de Contas já dispõem de estruturas melhor preparadas para executar a função. E não poderia ser outro o cenário, já que a própria

Constituição Federal atribui a esses órgãos a tarefa de controle e fiscalização das renúncias de receitas.

É possível entender, nesse sentido, que o ideal seja apenas a melhoria da atuação desses órgãos para maior efetividade, maior foco e melhores resultados no tocante ao controle dos incentivos fiscais, sem a necessidade de grandes reformas do texto constitucional, para criação de outros órgãos para execução da tarefa, ou até mesmo para modificar o critério constitucional de indicação de seus membros.

Nesse sentido, para melhorar a qualidade técnica da fiscalização por parte dos Tribunais de Contas, uma primeira medida que poderia ser implementada é a de maior participação de servidores das autoridades fazendárias na condução da fiscalização.

Por exemplo, no âmbito federal, servidores da Receita Federal poderiam ser temporariamente ou permanentemente deslocados para atuação junto aos Tribunais de contas, contribuindo com o trabalho nesses órgãos.

Dessa forma, inclusive, certamente seria estimulada a necessidade de maior cooperação entre controlador e controlado, conforme vimos que se tornou o foco no desenvolvimento dos trabalhos da *Cour de Comptes* francesa.

No aspecto econômico, seria possível mencionar também eventual aproveitamento da *expertise* setorial existente atualmente nas agências regulatórias para contribuir com a verificação dos resultados de programas de incentivos fiscais em determinados setores.

Assim, caso haja um programa de incentivo fiscal do setor da saúde, os Tribunais de Contas deveriam contar com a colaboração de servidores da Anvisa (Agência Nacional de Vigilância Sanitária). Em programas de incentivos fiscais ao setor da energia elétrica, colaboração com servidores da Aneel (Agência Nacional de Energia Elétrica). E assim por diante.

A estrutura da administração pública já conta com profissionais especializados em diversas áreas, que deveriam ser mais aproveitados, elegendo a cooperação como fundamento para atingir os objetivos do interesse público almejado.

4.4.3. Reforma tributária

Por derradeiro, é importante também endereçar mais um aspecto relevante no debate da realidade atual das medidas de natureza tributária que afetam a economia do país, qual seja, a complexidade do sistema tributário do Brasil.

A dificuldade técnica para o desenvolvimento do acompanhamento ideal das políticas de incentivos fiscais, como visto, é notória. A isso se soma a complexidade do sistema tributário nacional como fator que certamente dificulta a atuação dos Tribunais de Contas no setor, assim como o ideal acompanhamento da sociedade sobre o assunto.

A simplificação desse sistema é um dos importantes objetivos que se discute obter com a Reforma Tributária. A almejada simplificação se alinha com a teoria Habermasiana de simplificação dos sistemas complexos de comunicação técnica para melhores ganhos da sociedade.

Associado à Escola de Frankfurt, portanto oriundo de um contexto de aprimoramento e modernização das teorias marxistas, Jürgen Habermas é responsável pelo desenvolvimento de uma teoria abrangente que extrapolou as análises sociológicas dessa escola e criou um vasto arcabouço do pensamento moderno em diversas outras áreas, como a política e a jurídica.

No desenvolvimento da sua Teoria da Ação Comunicativa¹⁰³, Habermas aprimorou o conceito de que os processos racionais de tomada de decisão dos indivíduos são completamente influenciados por uma cultura de dominação.

Ele argumenta ser possível que decisões racionais sejam tomadas por indivíduos buscando um consenso que beneficia a todos mutuamente.

Isso ocorreria através de um processo de linguagem livre de violência, uma situação ideal de fala, em que a discussão é feita tendo os participantes condições imparciais, inclusivas de todos os pontos de vista, em um determinado assunto, e a ausência de qualquer tipo de coerção ou determinação de uma posição de poder mais privilegiada sobre a outra.

Daí decorre o conceito habermasiano de que a democracia é o único sistema de governo legítimo porque, em tese, capaz de criar as condições ideais mencionadas para a tomada de decisões racionais de acordo com sua Teoria da Ação Comunicativa.

Em *A Inclusão do Outro*¹⁰⁴ Habermas nos ensina que:

¹⁰³ HABERMAS, Jürgen. *Consciência moral e agir comunicativo*. São Paulo: Brasiliense, 1989;

¹⁰⁴ HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro – estudos de teoria política*. Editora Unesp. 2019.

Democracia é sinônimo de auto-organização política da sociedade. Resulta daí uma compreensão de política polemicamente direcionada contra o estado. Dos escritos políticos de Hannah Arendt é possível depreender a rota de colisão pela qual se direciona a argumentação republicana: apontada contra o privatismo burguês de uma população despolitizada e contra a busca de legitimação por parte de partidos estatizados, a opinião pública de cunho político deve revitalizar-se a ponto de um conjunto de cidadãos regenerados, nas diversas formas de uma autoadministração descentralizada, ser capaz de se (re)apossar do poder estatal burocraticamente autônomo.

Nesse trecho é possível identificar mais um importante foco do desenvolvimento da teoria habermasiana, qual seja, o conflito normativo entre o Estado burocrático controlado pelos partidos estatizados e as forças do mercado, em contraposição a uma fundamentação realmente democrática do Direito baseado na decisão racional de todos os indivíduos participantes do processo.

É que para Habermas há uma contraposição entre o mundo dos sistemas econômico e burocrático e o mundo da vida, sendo esse último representado pela perspectiva da vida real dos cidadãos.

Alessandro Pinzani comenta esse conflito em trecho de seu artigo denominado “A Teoria Jurídica de Jürgen Habermas: entre funcionalismo e normativismo”¹⁰⁵:

A finalidade principal do direito é, para Habermas, a de garantir a integração social, que nas sociedades modernas é ameaçada pelo desaparecimento de valores partilhados, pelo declínio da solidariedade e pela colonização do mundo da vida por parte dos sistemas econômico e burocrático, que se tornaram autônomos. Dessa forma, a sua teoria jurídica situa-se no projeto mais vasto de uma teoria geral do agir social. Habermas não quer limitar-se, todavia, a descrever o funcionamento da sociedade moderna, fiel ao seu interesse emancipatório ele pretende também fornecer soluções para aspectos negativos, como, por exemplo, a mencionada colonização do mundo da vida por parte da economia e da burocracia. Uma tal teoria, que se proponha não só descrever e interpretar o fenômeno social como também apresentar propostas concretas para resolver eventuais problemas, possui

¹⁰⁵ PINZANI, Alessandro. *A Teoria Jurídica de Jürgen Habermas: Entre Funcionalismo e Normativismo*. Texto traduzido do italiano pelos doutores em Filosofia da PUCRS José Afonso Beraklin e Jair Krassuki.

indubitavelmente caráter normativo, porquanto Habermas pretenda assumir uma perspectiva funcionalista”

É, portanto, nesse sentido que, para Habermas, o fundamento democrático do Direito deve ser entendido, como a retomada da participação ideal dos cidadãos no processo legislativo identificado como tomado pelas forças burocráticas do mercado e do Estado.

Não é senão em outra medida que se coloca, entendemos, o desenvolvimento da complexidade da legislação tributária brasileira.

Ao pensar no atual sistema tributário brasileiro, é possível fazer a associação com esse diagnóstico habermasiano na medida em que se contempla a quantidade enorme de obrigações burocráticas que impedem o desenvolvimento das empresas com menor estrutura para se preparar nesse contexto, e com a complexidade elevada da legislação que expõe o contribuinte a assumir riscos cada vez mais intensos para o desenvolvimento de sua atividade.

É possível verificar, portanto, que a captura dos sistemas econômico e burocrático no desenvolvimento da legislação tributária brasileira os distanciou do mundo da vida dos cidadãos que precisam conviver e desenvolver suas atividades cumprindo as obrigações impostas pelo Estado.

Mas como bem colocado por Alessandro Pinzani, Habermas vai além do mero diagnóstico do que entende como problema da legitimação democrática do Direito. Habermas oferece a receita, que viria através da retomada do processo de condução legislativo, por todos os envolvidos, em um ambiente democrático, livre de coações ou pressões de poder, onde possa se desenvolver a sua Teoria da Ação Comunicativa.

Transpondo essa solução para o sistema tributário brasileiro, há que se entender que a primeira medida para possibilitar a reforma necessária é a sua simplificação. Isso porque o desenvolvimento da legislação atual, em sua medida de complexidade, ocorreu em ambiente totalmente controlado pelo sistema burocrático.

Deve haver um retorno à condição ideal do discurso, onde, em tese, seria possível o debate livre de ideias entre os participantes da formação, alteração e manutenção do novo sistema.

Somente assim o novo regime fiscal do país poderá ser considerado como válido, em conformidade com a teoria habermasiana do fundamento democrático do Direito.

Há uma proposta de reforma tributária da Câmara dos Deputados que abrange esse problema. Trata-se do Projeto de Emenda à Constituição (PEC) n° 45, de autoria do Deputado Baleia Rossi. Essa proposta foi formulada com base nos estudos do Centro de Cidadania Fiscal (C.CiF), do qual fazem parte, entre outros, Bernardo Appy e Eurico De Santi, pesquisadores de Direito Tributário vinculado à Fundação Getúlio Vargas.

Eurico De Santi coordenou o trabalho denominado “Reforma Tributária Viável: Simplicidade, Transparência e Eficiência”¹⁰⁶ que registra a pesquisa desenvolvida pelo Núcleo de Estudos Fiscais, entidade ligada à Fundação Getúlio Vargas, com relação ao diagnóstico da legislação tributária brasileira, com algumas propostas de reforma tributária.

Nesse texto De Santi ratifica a noção de que os moldes da melhor reforma tributária possível encontrada pelo grupo de estudos se definem em uma reforma que traga drástica simplificação do sistema tributário.

A PEC n° 45, entendemos, visa esse objetivo. Essa proposta de reforma tributária simplificaria, de forma absoluta, principalmente a tributação sobre o consumo, na medida em que propõe a unificação dos atuais tributos federais (PIS, Cofins e IPI), estaduais (ICMS) e municipais (ISS), com sua substituição pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Esse novo tributo seguiria o modelo do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), aplicado em outros países.

Essa reforma tributária proposta pela PEC n° 45 sofre diversas críticas. As principais são no sentido de que as mudanças propostas não alteram a base da tributação nacional, atualmente muito focalizada na produção e no consumo e pouco voltada para a renda e o patrimônio.

São críticas interessantes. É necessário também discutir a forma da tributação e os efeitos práticos, incentivados ou prejudicados dependendo da adoção de determinado tipo de objetivo tributário.

Faz sentido, por exemplo, estimular a produção e o consumo, diminuindo a carga tributária sobre esse setor, uma vez que muitas empresas seriam beneficiadas por esse tipo de medida, ajudando na geração de empregos e na economia em geral. Também é necessário diminuir a tributação sobre a folha de salários, estimulando a geração de empregos formais.

¹⁰⁶ De SANTI, Eurico; COELHO, Isaias e CANADO, Vanessa Rahal (coord.) *Reforma Tributária Viável: Simplicidade, Transparência e Eficiência*. Núcleo de Estudos Fiscais. Fundação Getúlio Vargas. Quarter Latin. 2010

Por outro lado, discute-se o aumento ou a criação de novos tributos incidentes sobre o patrimônio e a renda dos cidadãos. Nesse sentido, são propostas mudanças como a tributação da distribuição de dividendos e a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas, por exemplo, o qual tem previsão constitucional, mas nunca foi estabelecido pela Lei Complementar conforme manda o artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

Essas são todas discussões válidas, com fortes argumentos que merecem ser examinados por toda a sociedade para uma melhoria do racional tributário do país.

Entretanto, enquanto a complexidade do sistema permanecer, não é possível sequer iniciar a discussão com eficiência. Muito poucos são os que conhecem o sistema com mínima profundidade necessária para entender o que cada uma dessas mudanças significa no contexto geral do sistema tributário nacional.

Entendemos que esse tipo de reforma ampla, com o objetivo de simplificação do sistema, certamente influenciará positivamente no trabalho de fiscalização dos incentivos fiscais, conforme se discutiu ao longo da presente dissertação.

Não somente a simplificação do sistema facilitaria o trabalho de fiscalização dos incentivos fiscais por parte dos Tribunais de Contas que possuem a competência constitucional para tanto, mas também, o ideal acompanhamento da sociedade sobre o tema, reforçando o controle democrático que se buscou fundamentar e valorizar ao longo do presente trabalho.

CONCLUSÃO

O estudo das finanças públicas no Brasil merece maior atenção da academia especializada, do Direito, da Economia e das cadeiras de Administração, Contabilidade e Finanças.

A pandemia da COVID-19 mostrou mais um exemplo da importância do bom monitoramento das finanças públicas, da formação e execução do orçamento público e do controle dos recursos públicos.

A partir do posicionamento que se demonstrou, nos governantes em todo o mundo, ao se depararem com a necessidade de adoção de medidas urgentes, que necessitam de recursos vultosos da estrutura do Estado, entendemos que não é adequada a discussão da noção de um Estado Mínimo, pois é necessário um Estado preparado, presente, e atuante na formação da estrutura de segurança social.

O principal meio de arrecadação das receitas públicas são os tributos, que originam os recursos aplicados na estrutura do Estado. Os incentivos fiscais representam do ponto de vista das finanças públicas uma renúncia de receita. Quanto maior a quantidade de incentivos fiscais, maior a renúncia de receita e menor a capacidade de o Estado fazer frente às necessidades da sociedade.

Dada a relevância e o impacto orçamentário, o sistema normativo brasileiro traz exigências e requisitos formais e materiais para que um incentivo fiscal seja concedido. Além dos requisitos formais de legalidade, de respeito ao processo legislativo, de previsão de impacto orçamentário e autorização de outros entes da Federação, como no caso dos incentivos de ICMS, por exemplo, é fundamental que se dê maior destaque também aos requisitos materiais para a concessão de incentivos fiscais, quais sejam de respeito à finalidade política e econômica para o qual o incentivo se destina.

A própria razão de ser do incentivo está diretamente vinculada ao fim de intervenção do estado na economia buscando o desenvolvimento socioeconômico, em contrapartida do benefício conferido pelo governante ao ente ou pessoa fiscalmente beneficiados.

Isso porque somente se justifica a quebra da isonomia, do princípio da igualdade tributária, da capacidade contributiva, no sentido de que todos os contribuintes na mesma situação devem ser tributados da mesma forma, caso haja uma finalidade relevante que o ente

beneficiado trará de retorno à sociedade, melhorando a economia, gerando empregos, investindo em desenvolvimento de tecnologia, enfim, praticando as ações que geram a contrapartida do incentivo fiscal.

É necessário, portanto, que haja um controle constante do atingimento da finalidade política e econômica do incentivo fiscal, caso contrário não se justifica sua existência no ordenamento jurídico.

De acordo com os artigos 70 e 71 da Constituição Federal e as correlatas regulamentações de suas funções, os Tribunais de Contas são responsáveis por esse controle, pois em tese teriam a independência e a capacidade técnica, de administração, contabilidade, economia e finanças, para executar essa difícil tarefa de controle do atingimento das finalidades dos programas de incentivos fiscais concedidos pela Administração Pública.

Os Tribunais de Contas, portanto, exercem, no tocante às renúncias de receitas de incentivos fiscais, esse importante papel da governança pública, área do conhecimento que observou grande evolução nas últimas décadas, desenvolvendo os mecanismos necessários para que a sociedade pudesse implementar com sucesso os princípios democráticos e republicanos de controle dos governados sobre os atos dos governantes.

A Democracia, afinal, de acordo com as teorias mais modernas, não se satisfaz plenamente com a escolha da população de seus governantes através do voto periódico, mas é necessário que a sociedade conte com mecanismos de governança para controle constante da administração pública.

Acemoglu e Robinson mostraram em *Why Nations Fail* ser fundamental para o progresso ou fracasso das nações o funcionamento dessa modalidade de instituições políticas e econômicas inclusivas, que garantem a prevalência do interesse público em detrimento da vontade de elites que acabam por estabelecer instituições extrativas, que retiram as riquezas da sociedade em proveito próprio.

Realizamos uma pesquisa junto a todos os Tribunais de Contas do país, solicitando informações sobre os trabalhos de fiscalização dos programas de concessão de incentivos fiscais.

Obtidos os dados, a conclusão alcançada foi que as instituições que deveriam fiscalizar este importante fator determinante do orçamento público não estão funcionando adequadamente.

Notamos que existem exceções. Há Tribunais de Contas que possuem trabalhos no sentido do controle de renúncias de receitas via incentivos fiscais, como, por exemplo, o Tribunal de Contas da União e os Tribunais Estaduais de São Paulo e de Santa Catarina. Entretanto, dados a que tivemos acesso, nessas exceções, não houve resultados satisfatórios.

Diante disso, podemos concluir que a resposta à pergunta objeto da pesquisa foi negativa. Não existe controle sobre os incentivos fiscais no Brasil. Não é possível sequer que a sociedade saiba se os incentivos fiscais são bons ou ruins para o desenvolvimento do país, muito menos quais são bons, produzindo os resultados esperados, e quais são ruins, para que sejam extintos e substituídos por medidas mais adequadas.

Quando se trata do acompanhamento dos incentivos fiscais, portanto, estamos navegando no escuro.

Apresentamos, então, medidas que melhorariam esse cenário tendo em vista o desenvolvimento das teorias aplicáveis ao tema analisadas ao longo do trabalho.

A primeira: uma reforma do sistema de composição e atuação dos Tribunais de Contas, atualmente compostos mediante indicações políticas de pessoas relacionadas aos governantes cujas ações deveriam ser fiscalizadas com independência.

Essa mudança do sistema de escolha dos membros que compõem as Cortes de Contas brasileiras pode vir do avanço do debate e votação das propostas de emendas à constituição (PECs) atualmente existentes no Senado e na Câmara Federal, que propõem que os membros dos tribunais sejam escolhidos por concursos públicos.

Além disso, maior interação dos Tribunais de Contas com autoridades técnicas, responsáveis pelos setores das matérias investigadas, também seria salutar, recomendando-se a participação das autoridades fiscais da Receita Federal em fiscalização de incentivos fiscais federais, e a participação das agências públicas reguladoras especializadas nos setores da economia, quando cabível.

Outra medida proposta para melhorar a fiscalização dos incentivos fiscais é uma reforma que simplificasse o sistema tributário nacional, pois como teorizou Habermas, a sociedade se beneficia da comunicação simplificada e a complexidade desses sistemas, como se observa atualmente no ramo tributário, beneficia apenas algumas determinadas elites que controlam os meios de formação do poder.

Com relações às reformas tributárias, contudo, entendemos que não resolveria o problema simplificar o sistema tributário, por exemplo, drasticamente extinguindo todo e qualquer tipo de incentivo fiscal, conforme se discute a partir de algumas propostas. Isso porque, conforme expusemos no tópico 1.4 acima, os incentivos fiscais são formas comprovadamente eficazes de estímulo ao desenvolvimento econômico. Ora, a possibilidade de utilização dos tributos em sua face extrafiscal é consagrada sem objeções pela doutrina especializada.

Mas, para que os incentivos fiscais de fato promovam o desenvolvimento pretendido, vimos que é necessário que o fim para o qual foi projetado seja verificado. Nesse sentido é que não resolveria simplesmente extinguir todos os incentivos, nem tampouco dar liberdade absoluta em sua concessão, mas a sociedade deve contar com instituições que zelem pela calibragem perfeita desses instrumentos de intervenção do Estado na economia.

Somente com instituições verdadeiramente democráticas, funcionando em favor da sociedade, em um sistema normativo simples e justo, sem atendimento de interesses privados, dos grupos detentores do poder, será possível fiscalizar e calibrar os incentivos fiscais para que se atinja o real desenvolvimento socioeconômico sustentável pretendido.

Uma realidade de poucos grupos detentores de poder político e econômico, manipulando o sistema normativo do país, para seu benefício próprio, deve ser combatida, pois, conforme se observa com clareza quando se trata do tema dos incentivos fiscais, mecanismos válidos e perfeitamente justificáveis podem ser utilizados para fins escusos.

A sociedade precisa fortalecer suas instituições democráticas para proteger o interesse público e garantir que a ideal calibragem dos incentivos fiscais seja realizada na prática.

REFERÊNCIAS

ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James A.; ACEMOGLU, Daron. *Why nations fail: The origins of power, prosperity and poverty*. Currency New York, 2012;

ATALIBA, Geraldo. *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo: Justitia, 1966;

BAGNOLI, Vicente. *Poder Econômico e Imperialismo: a relação entre público e privado (a história do capitalismo)*. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 101, p. 587-624, 2006;

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

BERCOVICI, Gilberto. COVID-19, *O Direito Econômico e o Complexo Industrial da Saúde*. In: WARDE, Walfrido; VALIM, Rafael (Org.) *As Consequências da COVID-19 no Direito Brasileiro*. Ed. Contracorrente. 2020;

_____. *O Ainda Indispensável Direito Econômico*. In: *Direitos Humanos, Democracia e República: homenagem a Fábio Konder Comparato*. São Paulo: Quartier Latin, 2009;

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. *Diário da Assembleia Nacional Constituinte (Diário da ANC)*. Brasília, 1987/88;

_____. *Constituição Da República Federativa Do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 20/12/2021;

_____. *Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia>>. Acesso em 20/10/2021;

_____. *Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 20/12/2021;

_____. *Resultado do Tesouro Nacional (RTN). Informações e dados sobre o resultado fiscal (superávit/déficit) primário do Brasil*. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/ressignificando-o-resultado-do-tesouro-nacional>. Acesso em 15/10/2021;

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012;

_____. *O princípio da igualdade como limitação à atuação do Estado*. Revista Brasileira de Direito Constitucional 2.1. (2003): 209-223;

BORGES, José Souto Maior. *Isonções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias S/A. 1980;

CARRIGAN, Chris e COGLIANESE, Cary. George J. Stigler, *The theory of economic regulation*. ' In: *The Oxford handbook of classics in public policy and administration*. OUP, Oxford, 2015. p.292-293;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011;

CAVALCANTE, Denise Lucena. *A (in)sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais*. In: Anais do 14º Congresso Nacional de Estudos Tributários do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2017;

_____. *Dos tributos para as finanças públicas: ampliação do foco*. Revista Nomos, do Curso de Mestrado em Direito da UFC. Universidade Federal do Ceará. 2006;

COMPARATO, Fábio Konder, *A nova cidadania*. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, n.28-29, 1993. p. 85-106;

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2016. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo;

DA SILVA MARTINS, Ives Gandra, e CINTRA, Marcos. *ISS: campo de batalha da guerra fiscal*. Revista Conjuntura Econômica. v. 60, n.3, 2006. p. 12-14;

DE ASSIS, Luiz Gustavo Bambini. *Processo legislativo e orçamento público: a função de controle do parlamento*. 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo;

DE ASSIS, Karoline Marchiori. *Segurança jurídica dos benefícios fiscais*. 2013. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo;

DE CARVALHO, José Murilo. *Cidadania no Brasil. O longo caminho*. (2001);

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO. Assembleia Nacional Constituinte da França Revolucionária, 26 de agosto de 1789;

DYE, Kenneth M., e STAPENHURST, Rick. *Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption*. Washington, DC: Economic Development Institute of the World Bank, 1998;

ELALI, André. *Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais – Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP 1.1 (2007): 37-66;

FILGUEIRAS, Fernando. *Além da transparência: accountability e política da publicidade*. Lua nova: revista de cultura e política. 2011. p. 65-94;

FORMIGONI, Henrique. *A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras*. 2008. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo;

FRANCISCO, José Carlos. *Estado Pós-Moderno, Confiança Legítima e Anterioridade Tributária*. In: Ives Gandra da Silva Martins; João Bosco Coelho Pasin. (Org.). *Direito Financeiro e Tributário Comparado - Estudos em Homenagem a Eusebio González García*. 1ªed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, v. 1, p. 24-46;

FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Leya, 2019;

HABERMAS, Jürgen. *Consciência moral e agir comunicativo*. São Paulo: Brasiliense, 1989;

_____. *Direito e Democracia: Entre facticidade e validade*. São Paulo, Editora Unesp. 1992;

_____. *A inclusão do outro – estudos de teoria política*. Editora Unesp. 2019;

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 17. Ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2020;

JÚNIOR, Caio Prado. *História econômica do Brasil*. São Paulo, Editora Brasiliense, 1978;

KLEMM, Alexander; VAN PARYS, Stefan. *Empirical evidence on the effects of tax incentives*. IMF working papers, p. 1-25, 2009;

MARSHALL, Thomas Humphrey. *Cidadania e Classe Social*. Senado Federal. Conselho Editorial. 2002. Capítulo III;

MATTOS, Enlison; ROCHA, Fabiana e TOPORCOV, Patrícia. *Programas de incentivos fiscais são eficazes? Evidência a partir da avaliação do impacto do programa nota fiscal paulista sobre a arrecadação de ICMS*. Revista Brasileira de Economia. v. 6, n. 1. 2013. p. 97-120;

NUSDEO, Fábio. *Fundamentos para uma Codificação do Direito Econômico*. Tese apresentada em 1993 à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para Concurso de provimento de cargo de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, p. 96-97;

OCDE. Manual de Boas Práticas da OCDE. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Recommendation-of-the-Council-on-Budgetary-Governance.pdf>. Acesso em 15/12/2021;

OUR WORLD IN DATA. Taxa diária de mortes causadas pela COVID-19. Disponível em <https://ourworldindata.org/coronavirus/country/brazil>. Acesso em 05/09/2021;

PAIVA, Natalia; SAKAI, Juliana. *Quem são os conselheiros dos Tribunais de Contas*. Transparência Brasil. 2014. p. 1-2;

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. Ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado. Editora ESMAFE, 2010;

PIERDONÁ, Z. L., FRANCISCO, J. C., & de ANDRADE SILVA, I. D. (2020). *Evasão fiscal, grupos econômicos de fato e o federalismo fiscal brasileiro*. Pensar-Revista de Ciências Jurídicas. n. 25;

PIERDONÁ, Zélia Luiza; FRANCISCO, José Carlos; NETO, Lourenço de Miranda Freire. *Direitos Sociais em Tempos de Crise: vedação ao retrocesso social e moderação judicial*. Revista de Justiça e Direito., v. 34. n. 57;

PINZANI, Alessandro. *A Teoria Jurídica de Jürgen Habermas: Entre Funcionalismo e Normativismo*. Texto traduzido do italiano pelos doutores em Filosofia da PUCRS José Afonso Beraklin e Jair Krassuki;

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA. 2020. Ministério da Economia, Receita Federal do Brasil. Levantamento oficial da renúncia de receitas. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa>. Acesso em 20/12/2021;

ROSANVALLON, Pierre. *La légitimité démocratique: impartialité, réflexivité, proximité*. Paris: Éditions du Seuil, 2008 ;

_____. *La contre-démocratie: la politique à l'âge de la défiance*. Paris: Seuil, 2006;

_____. *Légitimité démocratique et gouvernance*. In: *L'Institutite de Recherche et Débat sur la Gouvernance*. Chroniques de la gouvernance, 2009-2010. Paris: Éditions Charles Léopold Mayer, 2009;

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

SANTI, Eurico; COELHO, Isaías e CANADO, Vanessa Rahal (coord.) *Reforma Tributária Viável: Simplicidade, Transparência e Eficiência*. Núcleo de Estudos Fiscais. Fundação Getulio Vargas. Quarter Latin. 2010;

SMANIO, Gianpaolo Poggio. *A conceituação da cidadania brasileira e a Constituição Federal de 1988*. In: MORAES, Alexandre de (Org.). *Os 20 anos da Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Atlas, 2008;

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre concorrência e tributação*. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*, 11[S.l: s.n.], 2007;

_____. *Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade*. In FERRAZ, Roberto (coord.) *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 164;

STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand, 2014. p. 299;

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. *Guerra fiscal de ICMS no Brasil: exame sobre a unanimidade exigida para a concessão de incentivos fiscais no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)*. 2016;

TORRES, Ricardo Lobo. *A legitimidade democrática e o Tribunal de Contas*. Revista de Direito Administrativo, 1993. v. 194, p. 31-45;

TORRES, Heleno Taveira. *Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil*. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada. 2011;

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. *Incentivos Fiscais no direito ambiental: para uma matriz energética limpa e o caso do etanol brasileiro*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 125;

VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS, quem ganha e quem perde*. 1997. Disponível em: repositorio.ipea.gov.br; Acesso em 15/07/2021;

VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. *A governança em suas múltiplas formas de expressão: o delineamento conceitual de um fenômeno complexo*. REI-Revista estudos institucionais v. 2 n. 2. p. 670-706, 2016;

_____. *O impacto da governança sobre a regulação jurídica contemporânea: uma abordagem a partir de André-Jean Arnaud*. REDES – Revista eletrônica direito e sociedade, v. 4, n. 1. p. 145-171, 2016;

_____. *A judicialização da política como instrumento de contenção da degradação populista da legitimidade democrática*. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. n. 115, p. 273-312, 2020;

WILLEMANN, Marianna Montebello. *Accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. Ed. Fórum. 2020.