

Levando a sério o impacto do gasto tributário e dos benefícios fiscais: o princípio constitucional da anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro no contexto da transparência, do planejamento e da responsabilidade fiscal

Marco Antonio Santos Reis*

Sumário

1. Introdução. 2. Breves linhas sobre renúncia de receita, gasto tributário e benefícios fiscais. 2.1. Gasto tributário e renúncia de receita. 2.2. Breve noção sobre benefícios fiscais. 3. O art. 113 do ADCT: a obrigatoriedade prévia das estimativas de impacto orçamentário-financeiro. 4. Conclusões.

Resumo

O presente estudo defende a existência do princípio constitucional da obrigatoriedade de prévia realização de estimativas de impacto orçamentário-financeiro no caso de concessões de benefícios fiscais (benefícios creditícios, financeiros e tributários). No contexto da concessão de benefícios fiscais e do chamado gasto tributário, este escrito tem o objetivo de também esclarecer o papel fundamental que a realização de tais estimativas desempenha na orientação e implementação de políticas públicas à luz da transparência e da responsabilidade fiscal. Por fim, o artigo enuncia proposições a respeito das estimativas de impacto sob o ponto de vista de sua aplicação prática em termos financeiros e orçamentários.

Zusammenfassung

Die vorliegende Studie verteidigt die Existenz des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der zwingenden vorherigen Ausarbeitung von haushaltsfinanziellen Folgenabschätzungen bei Steuervergünstigungen (Kredit-, Finanz- und Steuervergünstigungen). Im Zusammenhang mit der Gewährung von Steuervergünstigungen und dem sogenannten Steueraufwand zielt dieses Papier auch darauf ab, die grundlegende Rolle zu verdeutlichen, die solche Schätzungen bei der politischen Orientierung und Umsetzung öffentlicher Maßnahmen im Hinblick auf Transparenz und finanzpolitische Verantwortung spielen. Schließlich werden in dem Artikel Vorschläge zu Folgenabschätzungen unter dem

* Mestre em Direito pela UERJ. Promotor de Justiça do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro.

Gesichtspunkt ihrer praktischen Anwendung in finanzieller und haushaltspolitischer Hinsicht dargelegt.

Palavras-chave: Benefícios fiscais. Gasto tributário. Renúncia de receita. Estimativas de impacto orçamentário-financeiro.

Stichwörter: *Steuervergünstigungen. Steueraufwand. Einnahmenverzicht. finanziell-haushaltspolitische Auswirkung.*

1. Introdução

Como acentuava Kirchhof, o insigne professor de Heidelberg e ex-membro do Tribunal Constitucional Federal Alemão, “o direito determina, e o dinheiro possibilita o agir financeiro-estatal” (“*Das Recht bestimmt, das Geld ermöglicht finanzstaatliches Handeln*”)¹. Para além disto é preciso ter em conta que “as obrigações financeiras do Estado dependem de sua capacidade financeira”².

O orçamento, enquanto lei mais importante em termos práticos, logo depois da Constituição, é a reserva e o lastro da implementação dos direitos fundamentais. Não por outro motivo, a cidadania fiscal, enquanto exercício de controle de toda a sociedade civil sobre os rumos do dinheiro público, enquanto recursos alocados, distribuídos, renunciados e aplicados em um contexto de atendimento às demandas dos cidadãos, está intimamente ligada ao princípio democrático e republicano: na medida em que os direitos dependem de recursos, o princípio democrático exige que as questões orçamentárias integrem as discussões e debates políticos, assim como a gestão da coisa pública, necessariamente, não prescinde de responsabilidade fiscal.

O presente escrito busca sublinhar a relevância de um dos princípios³ fundamentais de responsabilidade fiscal no contexto da renúncia de receita decorrente da concessão de benefícios fiscais, notadamente, os benefícios tributários. Este princípio se encontra positivado no artigo 113, do ADCT, e poderia ser chamado de princípio anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro na concessão de incentivos ou benefícios fiscais.

¹ KIRCHHOF, Paul. Gegewartsfrage an das Grundgesetz. Juristenzeitung 44 (10), p. 455.

² ISENSEE, Josef. Handbuchs des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. 3. Auflage. Band V. Heidelberg: C.F. Müller, 2017, p.68: “Finanzleistungen des Staates hängen von seiner finanziellen Leistungsfähigkeit ab.”

³ Sem aprofundar a extensa discussão a respeito da teoria dos princípios, registre-se, apenas, a posição aqui acolhida no sentido defendido por Alexy, de classificar e compreender os princípios como “mandados de otimização” e como mandados de otimização esses princípios requerem sua implementação na medida do possível. Juntos, eles ordenam a realização aproximada de um ideal jurídico, ou seja, o ideal do Estado constitucional democrático e social” (Cf. ALEXY, Robert. Begriff und Geltung des Rechts. 5. Auflage. Freiburg/München: Verlag Karl Alber, 2011, p. 2011. No original: “*Als Optimierungsgebote verlangen diese Prinzipien ihre möglichst weitgehende Realisierung. Gemeinsam ordern sie die approximative Realisierung eines rechtlichen Ideals nämlich des Ideals des demokratischen und sozialen Rechtsstaats*”).

Em síntese, o estudo pretende demonstrar a relevância fundamental, no contexto dos benefícios fiscais e da renúncia de receita, da realização prévia e adequada das estimativas de impacto orçamentário-financeiro e suas interlocuções com outros princípios de responsabilidade fiscal e de direito financeiro à luz da integração planejada e eficiente do gasto tributário ao processo orçamentário.

2. Breves linhas sobre renúncia de receita, gasto tributário e benefícios fiscais

2.1. Gasto tributário e renúncia de receita

A doutrina do chamado gasto tributário (“*tax expenditure*”) remonta ao notável estudo da década de setenta levado a cabo pelo emérito professor da faculdade de Harvard, Stanley S. Surrey, ao tempo da introdução de profundas modificações no sistema tributário americano, ante a crescente e desordenada concessão de incentivos fiscais e gastos públicos.

Como esclarece CATÃO:

O conceito de “*tax expenditure*” foi produzido, sob uma perspectiva de ajuste orçamentário, vis a vis inevitabilidade de se tornarem mais efetivas as despesas públicas, e manter-se a taxa de investimento de uma sociedade em contínuo processo de crescimento. Dentro desse panorama, apresentavam-se três hipóteses, tornando-se primordial identificar sob determinada situação qual delas possuiria um resultado mais efetivo: gastos diretos realizados pelo próprio Estado, subsídios ou subvenções discriminadas na lei de orçamento ou incentivos fiscais concedidos com o fim de estimular o setor privado em determinadas atividades e empreendimentos⁴.

Nas palavras do próprio Surrey, criador da teoria, o conceito de “*tax expenditure*” fundamenta-se em dois alicerces ou elementos. Embora seu texto se concentre no imposto de renda, o próprio autor, em seu trabalho de referência com McDaniel, salienta que a análise da teoria do gasto tributário (*tax expenditure*) se aplica a qualquer outro tipo de imposto:

Esse artigo foca no imposto de renda e, portanto, discute a estrutura normal desse tipo de tributo. Porém, a análise é apropriada a qualquer imposto de base ampla que se destine a ter uma aplicação geral, como um imposto sobre consumo (tal qual um imposto sobre vendas no varejo, ou um imposto sobre o valor agregado ou um

⁴ CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Renovar, 2004, p. 216-217.

imposto progressivo sobre despesas), um imposto sobre a morte, sobre a propriedade ou sobre a riqueza.⁵

E os autores prosseguem:

De fato, uma vez que a presença do gasto tributário é focada em um sistema tributário, existe uma consciência geral de que, a não ser que se preste atenção a aqueles gastos tributários, um país não tem nem sua política fiscal-tributária e nem seu orçamento sob total controle. Essa consciência, por seu turno, abre novas facetas do conceito de gasto/despesa tributária, e conduz a novas ideias nas formas como o conceito afeta a substância da política fiscal e dos processos políticos por meio dos quais tal política é formulada. O objetivo deste artigo é descrever os atuais desenvolvimentos e questões emergentes concernentes ao conceito de gasto tributário.

Essencialmente, o conceito de gasto tributário, enquanto aplicado a um imposto sobre a renda, considera que tal tributo é composto de dois elementos distintos. O primeiro elemento contém as provisões estruturais para a aplicação do imposto de renda. Essas provisões estruturais incluem a definição do lucro líquido, o uso anual de períodos contábeis, a determinação das entidades submetidas ao imposto e o cronograma de níveis de tarifa e isenções. Essas provisões compõem aspectos do aumento da receita do tributo. O segundo elemento consiste nas preferências especiais encontradas em todo sistema de tributo sobre a renda. Essas preferências, frequentemente chamadas de incentivos ou subsídios fiscais, são desvios da estrutura tributária normal, projetada para favorecer uma indústria particular, atividade ou classe de pessoas em particular. Subsídios fiscais estão presentes de várias formas, tais como isenções permanentes de renda, deduções, diferimentos de obrigações tributárias, créditos presumidos, ou alíquotas especiais. Qualquer que seja sua forma, esses desvios da estrutura normativa do imposto de renda representam, essencialmente, gasto governamental para as atividades ou grupos por meio do sistema tributário, e não através de doações diretas, empréstimos ou outras formas de assistência governamental.

⁵ SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues*, 20 B.C.L. Rev. 225 (1979), p. 229, nota de rodapé n. 9. Trecho original (tradução livre): "This paper focuses on the income tax and hence discusses the normal structure of such a tax. But the analysis is appropriate to any broad based tax intended to have a general application, as a consumption tax (such as a retail sales tax or a value added tax, or a progressive expenditure tax), a death tax, a general property tax, or a wealth tax".

Posto de forma diferente, sempre que o governo decide favorecer uma atividade ou grupo através de assistência monetária, ele pode escolher, entre uma ampla gama de métodos, a forma de entregar essa assistência. A assistência direta pode tomar a forma de uma doação governamental ou subsídio, um empréstimo, talvez, a uma taxa de juros especial, ou um empréstimo privado garantido pelo governo: ao invés de assistência direta, o governo pode trabalhar dentro do sistema tributário de renda para reduzir o imposto devido por uma atividade ou grupo favorecidos. Exemplos dessa assistência indireta do governo são créditos de investimento, deduções especiais de depreciação, deduções para formas especiais de consumo ou alíquotas baixas de imposto para certas atividades. Essas reduções tributárias, na verdade assistência monetária provida pelo governo, representam despesa tributária. A maioria das despesas tributárias são rapidamente reconhecíveis, uma vez que são tratadas pelos seus adeptos como incentivos fiscais ou como alívios de dificuldades, e elas não são solicitadas conforme necessário para corrigir a estrutura do imposto de renda em si.⁶

A doutrina do “*tax expenditure*”, longe de ser uma mera formulação teórica, foi paulatinamente acolhida nas legislações mundo afora e, inclusive, no Brasil, encontrando eco nos estudos do ilustre e saudoso professor da UERJ, Dr. Ricardo

⁶ SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *The Tax Expenditure Concept: Current Developments And Emerging Issues*, 20 B.C.L. Rev. 225 (1979), p. 227 et seq. Trecho no original (tradução nossa livre): “Indeed, once the presence of tax expenditures in a tax system is focused upon, there is a general awareness that unless attention is paid to those tax expenditures, a country has neither its tax policy nor its budget policy under full control. This awareness in turn opens up new facets of the concept of tax expenditures, and leads to new insights in the ways the concept affects the substance of fiscal policy and the political processes by which such policy is formulated. The purpose of this article is to describe current developments and emerging issues concerning the tax expenditure concept. Essentially, the tax expenditure concept, as applied to an income tax, regards such a tax as composed of two distinct elements. The first element contains the structural provisions necessary for implementation of a normal income tax. These structural provisions include the definition of net income; the specification of accounting periods; the determination of the entities subject to tax; and the specification of the rate schedule and exemption levels. These provisions compose the revenue raising aspects of the tax. The second element consists of the special preferences found in every income tax system. These special preferences, often called tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure, designed to favor a particular industry, activity, or class of persons. Tax subsidies partake of many forms, such as permanent exclusions from income, deductions, deferrals of tax liabilities, credits against tax, or special rates. Whatever their form, these departures from the ‘normative’ income tax structure essentially represent government spending for the favored activities or groups through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance. Put differently, whenever government decides to favor an activity or group through monetary assistance, it may elect from a wide range of methods in delivering that assistance. Direct assistance may take the form of a government grant or subsidy, a government loan, perhaps at a special interest rate, or a private loan guaranteed by the government: Instead of direct assistance, the government may work within the income tax system to reduce the tax otherwise owed by a favored activity or group. Examples of this indirect government assistance are investment credits, special depreciation deductions, deductions for special forms of consumption, or low rates of tax for certain activities. These tax reductions, in effect monetary assistance provided by the government, represent tax expenditures. Most tax expenditures are readily recognizable since they are usually treated by their supporters as tax incentives or as hardship relief, and they are not urged as necessary to correct defects in the income tax structure itself”.

Lobo Torres, o qual salienta com maestria, dentro do contexto ontológico-relacional entre receita e despesa, a natureza de privilégio fiscal, não raro odioso, que carrega a noção de gasto tributário:

Desmistifica-se nos últimos anos o mecanismo dos privilégios e das desagravações fiscais. Percebe-se hoje que são todos eles *convertíveis* entre si, o que permite que se lhes desvende a concessão injustificada, ainda que camuflada sob diferentes rótulos. A própria legislação ordinária brasileira emprega indistintamente os termos “incentivo”, “estímulo” e “prêmio”, que têm a mesma extensão dos privilégios e não possuem significado jurídico claro.

Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição, que a mesma consequência financeira será obtida.

Atento à conversibilidade dos privilégios fiscais e financeiros, o intérprete pode detectar com maior segurança as concessões odiosas. Porque a manipulação dos diversos incentivos tem sempre o objetivo político de encobrir os nomes dos beneficiários, excluindo-os do orçamento, para atender a certas conveniências políticas e evitar o controle do eleitor. (...)

De modo que se torna realmente importante desmascarar os diversos privilégios, a fim de que se identifiquem os odiosos. O trabalho dos americanos de Stanley S. Surrey e Paul R. McDaniel, ao denominar de “gasto tributário” (*tax expenditure*) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países e fazendo com que o próprio orçamento dos Estados Unidos, após 1975, passasse a conter uma análise especial intitulada “*Tax Expenditure*”, que motivou o art. 165, § 6º, da CF.⁷

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade Fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury.; CONTI, José Maurício. *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 13 et seq.

A mesma compreensão se verifica na lição de Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff, que atentam para a concordância entre a teoria do gasto tributário e a ordem jurídica brasileira, notadamente, à luz da LRF:

Embora existam diferenças conceituais e de tratamento legal entre incentivos fiscais e financeiros, devem ambos ser considerados gasto/despesa – seja ele gasto público ou tributário. A identidade de feitos econômicos entre o dispêndio e a não arrecadação recomenda que os temas, para fins de responsabilidade fiscal e de controle das contas públicas, sejam considerados de forma igual, especialmente quando percebido que a utilização dos incentivos fiscais apenas visa mascarar e tornar mais opaca a relação entre Estado e o particular.

E é essa, ao que parece, a moderna compreensão do tema pelo ordenamento jurídico brasileiro. A Lei de Responsabilidade Fiscal – criticada por sua suposta invasão na esfera dos entes políticos subnacionais, mas principalmente louvada pelos diversos mecanismos de imposição de uma gestão fiscal séria e equilibrada – afirma que “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” (art. 11). Também a Constituição Federal prevê (art. 165, § 6º) que o “projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – dispositivo central, naquela norma, do tema em debate – traz sérias limitações e requisitos à instalação de renúncias fiscais, especialmente exigindo (i) que estejam referidas na Lei Orçamentária Anual, integrando a estimativa de (não) receita e observando as metas fiscais; ou (ii) que sejam acompanhadas de medidas de compensação do Erário, de maneira que os cofres públicos não saiam perdendo. (...) Eis, então, que se faz necessária a análise do tema sob a perspectiva do gasto tributário (*tax expenditure*), que obriga o operador a considerar cada unidade de moeda renunciada no âmbito da receita como uma unidade gasta no âmbito da despesa. E que implicaria de imediato essa mudança de visão? Principalmente, maior transparência e controle. A despesa pública é notadamente acompanhada de maior formalidade. Basta recordar que toda e qualquer despesa, antes da efetivação (pagamento), deve ser precedida de uma previsão orçamentária, além dos necessários empenho e liquidação. Sem

falar no processo licitatório, quando exigido. A despesa, no mais, estará discriminada nas Prestações de Contas, nos Relatórios e nos Balanços ao final do exercício, quando poderá ser escrutinizada pelos órgãos de controle e, especialmente, pela sociedade civil. A renúncia de receita não conta com tal transparência. Apesar dos dispositivos suprarreferidos e dos factuais avanços recentes nesse campo, ainda se trata de uma publicidade incipiente.⁸

Também na doutrina de Ivo César Barreto de Carvalho, nota-se o forte acolhimento da ideia do gasto tributário na doutrina brasileira:

A distinção entre incentivos fiscais e incentivos financeiros é meramente de natureza jurídico-formal. A concessão de incentivos fiscais atua no campo da receita pública, enquanto os incentivos financeiros se aplicam no âmbito da despesa pública; em ambos os casos, as medidas têm por objetivo a diminuição dos custos do contribuinte e a redução dos recursos oriundos dos cofres públicos⁹.

Na lição primorosa de Elcio Fiori Henriques:

[u]ma vez sendo instituído um benefício fiscal, o qual gera uma perda de arrecadação para o Estado, cria-se imediatamente um “gasto virtual”, chamado de renúncia de receita ou gasto tributário, que corresponde à despesa pública que existiria caso o contribuinte tivesse efetuado o recolhimento integral do tributo e, posteriormente, o Estado houvesse efetuado uma transferência de recursos para o mesmo na proporção do valor renunciado pelo benefício fiscal. (...) o gasto tributário corresponde ao enunciado, estimativo ou limitativo, de natureza estritamente orçamentária, dos valores que deixaram de ser arrecadados pelo Estado em função de benefícios fiscais.¹⁰

Portanto, a despeito de a expressão “gasto tributário” não constar expressamente na lei, pode-se entendê-la como autêntica despesa oblíqua, um tanto quanto invisibilizada, mas efetiva e existente, que é consequência direta da

⁸ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. In: *Regime Jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros/ICET, 2015, p. 34 et seq.

⁹ CARVALHO, Ivo César Barreto de. Regime Jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos incentivos fiscais*. Malheiros/ICET, p. 258

¹⁰ HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os Benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário – o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.53-54.

implementação de um benefício fiscal-tributário, pois, na prática, o gasto tributário significa o não ingresso de recursos que, à luz do sistema ou regramento normal de incidência tributária, deveriam se manifestar como receita tributária.

Embora parte da doutrina indique que gasto tributária e renúncia fiscal sejam sinônimos, preferimos afirmar essa relação de identidade apenas nos casos de benefícios tributários, sendo a expressão “renúncia de receita” mais ampla, uma vez que também abrange outros tipos de benefícios fiscais não tributários, como benefícios creditícios e financeiros.

2.2. Breve noção sobre benefícios fiscais

O tema dos benefícios ou incentivos fiscais é mais complexo do que a realidade costuma revelar e, para além de debates acadêmicos sobre sua natureza jurídica e delineamentos, assume relevância crucial para a ordem econômica e o equilíbrio fiscal de um país.

É que os chamados benefícios fiscais se inserem no contexto da chamada extrafiscalidade e, conforme se repete com alguma frequência, embora sem tanta comprovação, encerram função indutora na ordem econômica, uma vez que, em tese, seriam instrumentos capazes de corrigir distorções econômicas e de promover a redução das desigualdades sociais ou regionais.

Neste ponto é de crucial relevância não tomar o discurso político por verdade e verificar, de maneira rigorosa, se os benefícios fiscais têm, realmente, o condão de realizar tudo o que costumeiramente se lhes atribui¹¹.

Posto isto, o que se deve entender por benefícios fiscais? Na esteira da lição de Georg Jochum, em obra de fôlego sobre o tema, salienta-se que para muitos os benefícios fiscais são uma forma de subvenção, entendimento este fortemente arraigado na literatura alemã:

O benefício fiscal é uma forma de desoneração que se diferencia da geral apenas quanto ao tipo de vantagem financeira. Este deve ter uma vantagem fiscal. Na medida em que se busca uma finalidade de orientação com benefício fiscal, trata-se de uma subvenção. Isto

¹¹ Embora tal ponto não seja o escopo do presente estudo, a concessão de um benefício fiscal a um determinado particular ou grupo de empresas, o Estado está gerando uma intervenção na economia, oportunizando vantagens comparativas mercadológicas, geralmente, manifestadas por isenções ou alívios fiscais, que significam perda de arrecadação e, ao mesmo tempo, maior possibilidade de alavancagem dos negócios do particular premiado com o benefício. Não por outra razão, as condições e contrapartidas de um benefício devem ser rigorosamente fiscalizadas, sob pena de se tornar um mero instrumento de distorção da livre e leal concorrência e de favorecimento de alguns em detrimento de outros. Noutros termos, o favor fiscal não pode se confundir com favor político.

significa que os incentivos fiscais podem, mas não necessariamente precisam ser, subvenções.¹²

De modo analítico e universalmente, JOCHUM enuncia que:

Benefícios fiscais e privilégios são, portanto, idênticos em seu significado fundamental. O Estado oferece a um beneficiário uma vantagem financeira que, em uma outra situação comparável, não poderia lhe ser oferecida. Com base neste entendimento, pode-se determinar os seguintes elementos para a caracterização de um benefício.

Um benefício existe se:

1. Um concedente ou favorecedor, via de regra o Estado ou uma agência governamental, concede
2. a um beneficiário,
3. uma vantagem,
4. para uma determinada finalidade.¹³

É de se registrar que a conceituação acima é centrada na ideia de finalidade. Conforme apresenta Elcio Fiori Henriques em seu primoroso estudo sobre os benefícios fiscais, três são os critérios discutidos pela literatura especializada para identificar um benefício fiscal: o critério finalístico, o critério pragmático e o critério jurídico-formal¹⁴.

Desta forma, para a perspectiva finalística, a essência dos benefícios fiscais estaria na noção de extrafiscalidade, ou seja, a perseguição de certos objetivos ou finalidades, posição que submete a existência de benefícios fiscais à identificação de uma finalidade a ser realizada quando da elaboração da norma tributária de desoneração ou de exceção.

¹² Jochum, G. *Die Steuervergünstigung*. Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht. Berlin: Lit-Verlagen, 2006, p. 51 et seq. *Die Steuervergünstigung ist eine Form der Vergünstigung, die sich von der allgemeinen nur im Hinblick auf die Art des finanziellen Vorteils unterscheidet. Dieser muss in steuerlicher Vorteil sein. Soweit mit der Steuervergünstigung ein Lenkungszweck verfolgt wird handelt es sich um eine Subvention. Dies bedeutet, dass Steuervergünstigungen Subventionen sein können, aber nicht notwendigerweise sein müssen.*

¹³ JOCHUM, G. *Die Steuervergünstigung*...p. 35. Trecho no original: "Steuervergünstigungen und Vergünstigungen sind daher hinsichtlich ihrer grundsätzlichen Bedeutung identisch. Der Staat verschafft einen Begünstigten einen finanziellen Vorteil, den ein anderer in vergleichbarer Situation nicht erhält. Geht man von diesem Verständnis aus, so lassen sich für die Vergünstigung folgende Merkmale bestimmen. Eine Vergünstigung liegt vor, wenn

1. Ein Begünstigender, regelmäßig der Staat oder eine staatliche Stelle,
2. einem Begünstigten
3. einen Vorteil
4. zu einem bestimmten Zweck gewährt."

¹⁴ HENRIQUES, E.F. Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário. O gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 64 et seq.

Conforme aponta a doutrina, por um lado é extremamente dificultoso e até mesmo indesejável que a identificação de um benefício fique na dependência de se acessar a vontade do legislador. Já sob um viés objetivo, argumenta-se que a identificação da norma instituidora de um benefício deveria centrar-se na resposta à indagação de se ela respeita o princípio da capacidade contributiva, o que também não é tarefa da qual é fácil se desincumbir.

Os denominados benefícios financeiros (também chamadas subvenções financeiras) são os gastos ou dispêndios efetivos levados a cabo por intermédio das equalizações de juros e preços (ou seja, a cobertura ou provisionamento da diferença entre os encargos associados aos custos de captação e operação e os custos do risco da concessão de crédito em que incorrem o Ente Público e os custos ou encargos associados com o desenvolvimento dos projetos e finalidades do beneficiário), bem como a assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do tesouro municipal, estadual ou federal cujos valores constam do orçamento do ente federativo concedente.

Por seu turno, os chamados benefícios creditícios (ou subsídios implícitos) são os gastos ou dispêndios derivados diretamente de programas públicos oficiais de concessão de crédito, os quais são implementados por meio de fundos ou programas, à taxa de juros geralmente inferior ao custo de captação do Ente Público. Também aqui é preciso atentar para a diferença entre o custo de captação do Governo Federal e a taxa de juros efetivamente praticada pelo respectivo programa de crédito. Neste caso, não se verifica propriamente a concessão do benefício quando da transferência do recurso ao fundo ou programa, mas o benefício resultará da diferença entre a taxa de juros prevista e vinculada ao programa e aquela com a qual o Ente Público em questão se financia.

Em termos práticos e, notadamente, no contexto de uma gestão fiscal responsável e, ao mesmo tempo, capaz de concretizar os direitos fundamentais prometidos pelo Constituinte por meio da implementação eficiente e satisfatória dos serviços públicos, faz-se imperioso lembrar que o benefício fiscal, desimportante sua espécie, necessariamente cria ou traz uma vantagem econômica para o particular.

É dizer, o benefício fiscal, por essência, sempre significará uma distorção nas condições de livre e leal concorrência. Essa distorção à livre e leal concorrência só parece ser tolerável ou justificar-se na medida em que as contrapartidas exigíveis do particular sejam, já desde uma perspectiva *ex ante*, e ao longo de todo o processo de aplicação concreta do benefício, não apenas fiscalizadas com rigor (pois se trata de gasto público indireto), mas também efetivamente vantajosas para a coletividade.

Noutras palavras: um benefício fiscal que já, desde uma perspectiva *ex ante*, revela vantajosidades apenas para o particular ou vantagens duvidosas, incertas para a coletividade, não merece ser acolhido pelo Poder Público. E ainda que a estruturação do benefício se justifique de uma perspectiva *ex ante*, também deve se justificar ao longo de todo o processo de fiscalização concreta e rigorosa: se por qualquer razão as contrapartidas ou condições estabelecidas forem descumpridas ou interrompidas

com prejuízo à receita e à coletividade, o benefício deve ser extinto ou, no mínimo, as condições de aplicabilidade e vigência do benefício devem ser repactuadas de forma a preservar os interesses da coletividade.

Neste sentido, é relevante pontuar que o gasto tributário como efeito da concessão e fruição de um benefício fiscal importa transferência indireta de recursos do Estado para o particular: os recursos que ingressariam no erário em condições normais de tributação deixam de ser pagos pelo particular, que os mantém em seu patrimônio. E é nesse ponto que reside o grande ponto cego da costumeira argumentação politicamente enviesada de que benefícios fiscais sempre serão fundamentais para o progresso econômico da coletividade: acaso não houvesse o benefício fiscal, os recursos advindos da tributação também teriam algum destino ligado ao bem estar social, seja na implementação de serviços públicos, que não raro implicam contratações e, portanto, movimentação de valores que serão fatalmente utilizados por indivíduos (o médico contratado, a obra a ser realizada, a folha de pagamento etc.). Por esta razão, é imperativa uma análise rigorosa a respeito das reais vantagens que o benefício que se pretende conceder pode trazer.

A ausência de uma normativa constitucional ou legal mais clara e rigorosa, válida nacionalmente, tem gerado muitas situações de evidente prejuízo à receita e à coletividade, na medida em que, na prática, frequentemente não há qualquer fiscalização sobre o cumprimento de contrapartidas e condições legais de utilização do benefício, isto quando tais fiscalizações não se transformam em algo meramente protocolar.

O Estado do Rio de Janeiro recentemente produziu a Lei nº 8.445/19, a qual traz alguns aspectos importantes no tocante a benefícios fiscais, embora ainda se ressinta de buscar um tratamento mais rigoroso. Cite-se, neste particular, os artigos 1º e 2º do diploma, os quais estipulam não só que as concessões de benefícios fiscais deverão estar acompanhadas de metas fiscais orçamentárias anuais de desempenho a serem alcançadas ao longo do período de vigência do incentivo fiscal, além de exigir que as metas fiscais orçamentárias sejam fixadas, tendo como base, de modo exemplificativo, alguns indicadores como o incremento na arrecadação estadual, a geração de novos postos de empregos diretos e indiretos, a regularidade tributária (inclusive como pré-requisito de enquadramento), a sustentabilidade ambiental, o investimento em modernização tecnológica e a competitividade do setor em relação a outros Estados.

Cumpra-se asseverar que a matéria não é de pouca importância. A Lei Ordinária nº 8.137/90, ao menos no tocante aos benefícios tributários, estipula em seu inciso IV, art. 2º, que é crime “deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento”. Saliente-se que, uma vez lavrado auto de infração com a constituição definitiva de crédito tributário correspondente, tal conduta, por parte dos administradores das empresas envolvidas, bem como terceiros que a ela aderem, pode se amoldar

perfeitamente a algum dos tipos penais materiais previstos no art.1º do mesmo diploma legal, considerando a perfectibilização da lesão ao erário¹⁵.

A prática de fraudes no contexto de benefícios fiscais também, conforme o caso, pode atrair a aplicação da Lei de Improbidade Administrativa aos agentes públicos incumbidos da concessão e fiscalização de benefícios fiscais, desde que presente a conduta especificamente dolosa de prejudicar o erário, a qual se comprova com a consciência e vontade de, dolosamente, concorrer para um agir ilícito na arrecadação de tributos (inciso X, do art. 10, da Lei nº 8.429/92). Neste contexto, faz-se imperioso recordar que o art. 3º e seus incisos, da Lei nº 8.137/90, também preveem hipóteses delituosas que podem se amoldar à conduta de agentes públicos envolvidos, dolosamente, no desvirtuamento da concessão, manutenção, fiscalização ou cancelamento ilegais de benefícios fiscais.

Por fim, mas de modo não menos relevante, é de se salientar a possibilidade de aplicação da Lei nº 12.846/13 às hipóteses de fraudes em benefícios fiscais. Isto porque, na medida em que comumente os benefícios são materializados por meio de termos de acordo de regime especial de tributação, autênticos contratos fiscais-administrativos, a depender das circunstâncias do caso concreto, está autorizada a aplicação do art. 5º do referido diploma legal para responsabilizar as empresas envolvidas e favorecidas pela concessão de benefícios, seja por manipulação ou fraude do equilíbrio financeiro-econômico decorrente desses contratos (alínea 'g', inciso IV, do art. 5º), seja pela conduta de dificultar investigações ou fiscalizações desses benefícios (inciso V, do art. 5º), seja por meio de corrupção ativa ou financiamento de atos ilícitos contidos na referida lei (incisos I e II, do art. 5º).

3. O art. 113 do ADCT: a obrigatoriedade prévia das estimativas de impacto orçamentário-financeiro

O disposto no art. 113 do ADCT insere no texto constitucional, de modo mais enfático, a ideia de responsabilidade fiscal sob o ponto de vista do planejamento fiscal: "Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro".

A despeito de algumas vozes sustentarem se tratar de norma federal, isto é, válida apenas para a União, o Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de decidir no sentido de que se trata de norma aplicável a todos os entes federativos.

Tal norma constitucional determina três obrigações ou corolários: (i) a de que a cogitação política da concessão de benefícios fiscais, tributários e creditícios deve ter como primeiro ato a realização de estimativas de impacto orçamentário-financeiro;

¹⁵ Isto porque, com a constituição definitiva do crédito tributário, perfectibiliza-se o resultado típico de lesão ao erário e a aplicação em desacordo com as normas de regência do benefício, verificados os demais requisitos para a configuração do delito, também importam inserção de elementos equívocos ou inexatos na escrituração fiscal, à luz do inciso II, do art. 1º, da Lei 8.137/90.

(ii) a de que essas estimativas devem ser claras, de maior completude e precisão possíveis e (iii) devem permear todo o curso das proposições legislativas a respeito.

É de se ressaltar que a presente norma se aplica não só a União, mas também a todos os entes subnacionais por um princípio de simetria. Tal posição é de uma clareza meridiana, seja em decorrência da concretização e especialização do princípio constitucional da isonomia em matéria fiscal, seja em função do princípio da simetria, seja em virtude do princípio da eficiência, reitor da Administração Pública.

A isonomia não permite tratamento fiscal diferenciado para os entes federativos, permitindo-se, para uns, menor rigor para a concessão de benefícios e, para outros, maior grau de exigência. A simetria, por seu turno, exige o máximo de harmonização e coerência, dentro da medida do possível, entre as normas de organização aplicáveis aos entes federativos. O princípio da eficiência, por sua vez, conforme se verá adiante, exige que os recursos públicos, ainda que sob a perspectiva de gasto tributário, não sejam desperdiçados ou injustificados. A legitimidade e vantajosidade de um benefício só podem ser demonstradas após um estudo ou estimativa de seu impacto, de modo que todo e qualquer exercício de futurologia por parte da Administração Pública está vedado.

Vale ressaltar que a compreensão de que a norma subjacente ao disposto no art. 113, do ADCT da Constituição da República de 1988, é a posição atual do Supremo Tribunal Federal¹⁶. O Pleno do Supremo Tribunal Federal, por seu turno, em dezembro de 2020, finalizou o julgamento da ADI 6.074/RR, movida pelo Governador de Roraima, em se questionava a lei estadual que isenta pessoas portadoras de doenças graves do pagamento do IPVA. Alegou-se que a Lei Estadual nº 1.293/2018 afrontava o conteúdo do artigo 113 do ADCT, que exige que a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deve ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, e o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, que estabelece o princípio da isonomia tributária e veda o

¹⁶ Na ADI 5816, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, o Plenário julgou inconstitucional Lei de Rondônia que proibia a cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – de igrejas e templos religiosos de qualquer título. Considerou-se configurada a afronta ao art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, *aplicável a todos os entes federativos*: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA. ICMS. TRIBUTAÇÃO INDIRETA. GUERRA FISCAL. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL E ANÁLISE DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO. ART. 113 DO ADCT (REDAÇÃO DA EC 95/2016). EXTENSÃO A TODOS OS ENTES FEDERATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. A imunidade de templos não afasta a incidência de tributos sobre operações em que as entidades imunes figurem como contribuintes de fato. Precedentes. 2. A norma estadual, ao pretender ampliar o alcance da imunidade prevista na Constituição, veiculou benefício fiscal em matéria de ICMS, providência que, embora não viole o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF – à luz do precedente da CORTE que afastou a caracterização de guerra fiscal nessa hipótese (ADI 3421, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 5/5/2010, DJ de 58/5/2010) –, exige a apresentação da estimativa de impacto orçamentário e financeiro no curso do processo legislativo para a sua aprovação. 3. A *Emenda Constitucional 95/2016, por meio da nova redação do art. 113 do ADCT, estabeleceu requisito adicional para a validade formal de leis que criem despesa ou concedam benefícios fiscais, requisitos esse que, por expressar medida indispensável para o equilíbrio da atividade financeira do Estado, dirige-se a todos os níveis federativos*. 4. Medida cautelar confirmada e Ação Direta julgada procedente”. (ADI 5816, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 05/11/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-257 DIVULG 25-11-2019 PUBLIC 26-11-2019, destaqueei).

tratamento desigual entre contribuintes. A posição largamente majoritária foi no sentido de que era inconstitucional a lei de Roraima, uma vez que o regramento de exceção conferidor de benefício tributário gerou renúncia de receitas, resultando em um impacto orçamentário-financeiro. Salientou-se que não se verificou a realização de preexistente estimativa do impacto financeiro e orçamentário para instruir a proposição legislativa respectiva, nos termos do artigo 113, do ADCT¹⁷.

O disposto no art.113 do ADCT é compreendido, de maneira mais profunda, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal em alguns de seus dispositivos, notadamente, pelo conteúdo do art.14, da Lei Complementar nº 101/2000.

A chamada estimativa de impacto orçamentário-financeiro possui natureza de requisito geral para a concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios fiscais do qual decorram renúncia de receita, consoante dispõe o art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Da Renúncia de Receita

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

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

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita,

¹⁷ O Supremo Tribunal Federal, por maioria dos votos (9 x 2), julgou procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal da Lei nº 1.293/2018. Leia-se a seguir trecho do voto da relatora Ministra Rosa Weber: “Nessa linha de raciocínio jurídico, considerando que a lei impugnada foi editada em 2018, quando já vigente o comando do art. 113 do ADCT, era indispensável a sua observância durante o processo legislativo, mediante a séria apreciação da estimativa do impacto orçamentário pela Assembleia Legislativa em momento anterior à votação da lei. Ao não cumprir a norma constitucional, o legislador de Roraima criou lei sem a prévia deliberação sobre o custo-benefício da isenção para o Estado. A renúncia de receita engendrada implicou o exercício negativo de uma competência tributária, sem o necessário exame na arena e na ocasião apropriadas. Inexistiu debate sobre as consequências da norma a ser criada, como assinalado pelo constituinte derivado. Por envolver a concessão de benefício fiscal e o tratamento especial a contribuintes, deveria, o processo legislativo que originou a Lei nº 1.293/2018 de Roraima, ter seguido à risca o procedimento constitucional obrigatório fixado pelo art. 113 do ADCT. Com esses fundamentos, entendo que, ao suprimir a formalização de tal mecanismo de diagnóstico financeiro do processo legislativo, foi descumprido o art. 113 do ADCT. O legislador do Estado de Roraima produziu, em razão da omissão quanto à estimativa do impacto orçamentário e financeiro, ato normativo eivado de inconstitucionalidade formal”.

proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Tal estimativa existe como uma decorrência imediata e inescapável do princípio da responsabilidade fiscal: na medida em que se concede ou amplia benefício ou incentivo tributário que cause uma renúncia de receita, a concessão deste benefício equivale a um gasto tributário (*tax expenditure*), o que significa efetivamente o exercício de um poder de desoneração estatal.

A renúncia de receita não pode se processar de qualquer maneira. A condição mais fundamental para que ela se opere é, em primeiro lugar, saber se ela de fato é vantajosa, se os projetos que pretendem receber benefícios fiscais são realmente confiáveis, ou se são aventuras incautas, duvidosas e que assumem riscos que a coletividade não deve e não pode suportar.

Na esteira da lição lapidar do Ministro do Tribunal de Contas da União, Dr. Weder de Oliveira:

A LRF não admite compensação com estimativas de potenciais retornos econômico-financeiros atribuíveis à concessão do benefício tributário. Mas tais retornos, quando passíveis de estimação confiável, podem ser considerados na estimativa de impacto orçamentário e financeiro. (...) A estimativa deve ser acompanhada da devida e detalhada memória de cálculo. O art. 12 da LRF, mencionado em seu art. 14, exige que as previsões de receita estejam acompanhadas da metodologia de cálculo e das premissas utilizadas. (...) A estimativa de impacto orçamentário-financeiro assume relevantíssima função nas decisões orçamentárias e normativas. É nesse ponto que a dicotomia “estimativa estática/estimativa dinâmica” assume importância. (...) Nas estimativas estáticas (ou convencionais) procura-se avaliar as prováveis mudanças no comportamento dos contribuintes cujos efeitos *possam ser confiavelmente estimados* (...). Estimativas dinâmicas são assim caracterizadas por considerarem efeitos macroeconômicos, como aumento do PIB, geração de empregos e aumento dos investimentos.¹⁸

O autor prossegue procedendo à distinção entre estimativa de renúncia de receita e a estimativa de impacto orçamentário-financeiro:

¹⁸ In: *Curso de Responsabilidade Fiscal. Direito, Orçamento e Finanças Públicas*, volume 1. 2. ed. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2015, p. 892 et seq.

Considerando as possibilidades de realização de estimativas convencionais e dinâmicas, a estimativa de renúncia de receita é intrinsecamente convencional: trata-se de estimar a perda potencial de receita pela incidência das normas de exceção comparativamente à situação tributária anterior, de inexistência do benefício. *A estimativa do impacto orçamentário e financeiro é diferente. Pode resultar da combinação da estimativa de renúncia de receita com a estimativa de potenciais efeitos positivos dos benefícios econômicos derivados dos benefícios fiscais concedidos e com prováveis despesas necessárias à viabilização de certos programas de benefícios.*¹⁹

Neste particular, cumpre citar o disposto no art. 12, da LRF, o qual determina o seguinte:

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

Com base na interpretação sistemática da LRF, assim conclui o Ministro do TCU:

*[n]ão se admitem estimativas inconsistentes ou não respaldadas em estudos técnicos, especialmente se conduzidas para demonstrar a não existência de impacto orçamentário e financeiro e, portanto, a desnecessidade de realizar compensações. Pode-se firmar essa posição com respaldo na leitura sistemática da lei e, especificamente no inciso I de seu art. 14, combinado com o art. 12. De acordo com o inciso I, a consideração da renúncia na estimativa de receita da lei orçamentária deve se dar na forma do art. 12. Esse artigo demanda que as previsões de receita (e as estimativas de renúncia) observem as normas técnicas e legais.*²⁰

¹⁹ Ibidem, p. 893

²⁰ Ibidem, p. 897-898.

Postas essas considerações, em resumo, pode-se elencar os seguintes enunciados ou regras decorrentes do instituto das estimativas de impacto orçamentário-financeiro:

As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem ser prévias ao início de debates legislativos, devem preceder a elaboração do Projeto de Lei, pois são pressupostos lógicos de possibilidade e viabilidade da concessão de benefícios fiscais, o que decorre do princípio da transparência, da responsabilidade fiscal, da legalidade, do princípio democrático e do princípio da eficiência.

II. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem, portanto, ser baseadas em informações e dados confiáveis e fundadas em metodologia técnica e cientificamente consagrados.

III. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem explicitar claramente as premissas técnicas e políticas em que a proposição legislativa se baseia.

IV. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem estar acompanhadas da devida e detalhada memória de cálculo.

V. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem explicitar com clareza e maior detalhamento possível a metodologia aplicada, as premissas escolhidas e os resultados, como decorrência dos incisos do art. 4º, Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527/11.

VI. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem demonstrar com clareza e maior aproximação possível o efeito, inclusive regionalizado, da concessão do benefício em questão na arrecadação (renúncia de receita).

VII. As estimativas devem indicar o impacto orçamentário-financeiro no exercício que o benefício entrar em vigor e nos dois subsequentes, como decorrência do art. 14 da LRF.

VIII. As estimativas devem demonstrar com clareza se as medidas foram consideradas nas metas de resultados fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

IX. As estimativas e estudos de impacto orçamentário-financeiro devem conter, as manifestações dos representantes dos órgãos competentes para tratar de cada questão, reduzindo-as a termo nas respectivas Atas de Reunião.

X. As estimativas de impacto devem aferir e explicitar as normas técnicas e legais, considerar os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante macroeconômico, como decorrência do art. 12 da LRF.

XI. As estimativas de impacto devem verificar e explicitar a quantidade de empresas que atuam no setor beneficiado, apontando as consequências do benefício para a livre concorrência, em especial no que se refere às empresas de menor porte.

XII. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem ser consideradas e estar em alinhamento com o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias, uma vez que a lei instituidora do benefício é uma alteração na legislação tributária (decorrência do art. 165, §5º da Constituição da República de 1988).

XIII. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro de cada concessão de benefício fiscal devem estar integradas e alinhadas ao Projeto de Lei Orçamentária Anual em virtude do que dispõe o art. 165, §6º da Constituição da República de 1988, ou seja, as estimativas de impacto são essenciais para que a LOA se faça acompanhar do demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

XIV. Mesmo nos chamados benefícios fiscais de custo zero ou sem alegada renúncia de receita, a realização de estimativas prévias de impacto é essencial para verificar, no caso concreto, se efetivamente não há renúncia de receita. Antes da realização dos estudos, simplesmente, não há como garantir com certeza ou grande probabilidade e segurança a ausência de impactos.

A realização prévia e adequada das estimativas de impacto orçamentário-financeiro constitui autêntico requisito para a concessão de benefícios tributários, financeiros ou creditícios que acarretem renúncia de receita. Trata-se de um requisito de índole formal e material ao mesmo tempo e que se insere claramente em uma dimensão particular do princípio da eficiência, notadamente, na disposição recentemente acrescida ao texto constitucional no parágrafo 16º, do art. 37, segundo a qual “os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei”.

4. Conclusões

De todo o exposto acima, pode-se sumarizar o seguinte a respeito do objeto do presente estudo:

O princípio da anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro é um requisito formal e objetivo de apreciação da legalidade da concessão de benefícios fiscais.

II. Referido princípio se entrelaça e é decorrência da exigência constitucional de eficiência, transparência e responsabilidade fiscal.

III. Benefícios fiscais são instrumentos de indução da economia, representando autêntico gasto tributário (quando benefícios tributários) e transferência indireta de recursos para o particular.

IV. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro são essenciais não só para se verificar a renúncia de receita ou perda de arrecadação de maneira pontual, mas também de maneira integrada ao orçamento como um todo e à continuidade da execução fiscal-orçamentária.

V. Sem a realização de estimativas de impacto quando da concessão de benefícios fiscais, o Estado se torna cego quanto à eficiência da gestão da coisa pública.

VI. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro têm envergadura de princípio constitucional, previsto no art. 113, do DCT: o princípio da anterioridade

obrigatória da realização de estimativas de impacto orçamentário-financeiro quando da concessão de benefícios fiscais (tributários, financeiros e creditícios).

VII. Esta norma-princípio encerra eficácia não só federal, mas nacional, isto é, abrange todos os entes federativos. Tal alcance decorre não só do princípio da isonomia, mas também dos princípios da eficiência e da simetria.

VIII. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem ser prévias à concessão de benefícios ou incentivos fiscais; aplicam-se aos benefícios tributários, financeiros e creditícios; devem indicar o impacto orçamentário-financeiro no exercício que o benefício entrar em vigor e nos dois subsequentes, como decorrência do art. 14 da LRF; devem demonstrar com clareza e maior aproximação possível o efeito, inclusive regionalizado, da concessão do benefício em questão na arrecadação; devem ser claras, detalhadas ao máximo, explícitas em suas premissas e consequências; devem explicitar a metodologia de cálculo aplicada; devem estar em alinhamento com o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias, uma vez que a lei instituidora do benefício é uma alteração na legislação tributária (decorrência do art. 165, §5º da Constituição da República de 1988); devem estar integradas e alinhadas ao Projeto de Lei Orçamentária Anual em virtude do que dispõe o art. 165, §6º da Constituição da República de 1988, ou seja, as estimativas de impacto são essenciais para que a LOA se faça acompanhar do demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.