

Necessidade de controle dos benefícios tributários

Need to control tax benefits

Michel André Bezerra Lima Gradvohl¹

RESUMO

Instrumentos na busca de atração de investimentos que promovam desenvolvimento econômico e social, os benefícios tributários não têm sido objeto do mesmo nível de atenção que outros elementos das finanças públicas. O ordenamento jurídico brasileiro apresenta normas claras quanto ao acompanhamento dos efeitos desses benefícios sobre o desejado equilíbrio fiscal, além de determinar a motivação dos atos que concedem vantagens tributárias as quais podem trazer efeitos maléficos para a sociedade, tais como aumento da desigualdade e da corrupção. Sendo de natureza fiscal ou extrafiscal, os objetivos a serem alcançados através de benefícios tributários precisam ser dispostos em metas claras, facilmente aferíveis e em conformidade com os valores afirmados pela Constituição de 1988. A efetiva fiscalização, pela sociedade e órgãos de controle, do deferimento e execução dos benefícios tributários é fundamental para que estes sejam utilizados para o bem comum.

Palavras-Chave: Benefícios tributários. Efeitos maléficos. Metas. Fiscalização.

¹ Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museo Social Argentino (UMSA). Conselheiro do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará. Auditor Fiscal da Receita Estadual do Ceará. E-mail: michel.andre07@gmail.com

ABSTRACT

Instruments on the search of attraction of investments that promote economic and social development, tax benefits have not been object of the same level of attention as other elements of the public finances. The Brazilian legal order presents clear norms on the monitoring of these benefits' effects on the wanted fiscal balance, besides setting the motivation of the acts that grant tax advantages which may bring malefic effects to the society, such as the increase of inequality and corruption. Being of fiscal or extra fiscal nature, the objects to be reached through tax benefits need to be organized in clear goals, easily measured and in conformity with the values affirmed by the Brazilian Constitution of 1988. The effective monitoring by the society and the control agencies, by the approval and the execution of tax benefits is fundamental for these to be used for the common good.

Keywords: Tax benefits. Malefic effects. Goals. Monitoring.

1 INTRODUÇÃO

Os benefícios tributários têm sido utilizados pelos diversos entes estatais como instrumento para seu desenvolvimento econômico e social.

Várias são as críticas ao seu uso. A mais comum é por serem deferidos em desacordo com a Constituição, sobretudo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em razão de não ter o apoio unânime dos membros do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), gerando uma "guerra" fiscal entre os entes.

O fato é que muitos empreendimentos têm buscado regiões brasileiras menos desenvolvidas, com menor mercado consumidor e infraestrutura mais precária em razão, principalmente, das vantagens tributárias. Não se pode negar sua importância para essas regiões.

Contudo, esses benefícios também são concedidos pelos entes mais desenvolvidos da federação brasileira. Nos últimos anos, seu uso está em franco crescimento. O volume de recursos envolvidos em todas as situações é de grande monta, repercutindo em diversas frentes.

Ademais, em momentos de crise econômica, como o atual no Brasil, sobretudo as que são causadas ou reforçadas por graves desequilíbrios das contas públicas, a gestão das despesas e das receitas públicas adquirem importância ainda maior, não devendo ser elidido nenhum aspecto relevante das finanças públicas.

Apenas esses pontos parecem já ser suficientes para justificar a urgência de aprofundar os estudos sobre os benefícios tributários, no sentido de verificar diversas nuances que podem influenciar o uso eficiente dessa importante ferramenta de desenvolvimento e de diminuição das disparidades regionais.

2 CONCEITOS INICIAIS

Apesar de não haver um significado único para cada termo ou expressão nas línguas contemporâneas, é possível estabelecer seu significado em determinado contexto.

Para que haja uma completa compreensão do tema aqui abordado, faz-se necessário compreender bem as distinções entre expressões que podem até mesmo ser utilizadas coloquialmen-

te como sinônimos, mas cujas peculiaridades as perfazem diferentes. Referimo-nos às expressões “benefício fiscal”, “benefício tributário”, “benefício creditício”, “incentivo tributário” e “alívio tributário” em sua aplicação pelo direito tributário e financeiro.

2.1 Benefícios fiscais e benefícios tributários

A Constituição Federal, mais precisamente a Subconstituição Financeira, no artigo 165, § 6º, estabelece que o “projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito sobre receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”, denotando haver diferenças entre esses três modelos de benefícios fiscais.

Benefícios financeiros são, conforme o Tribunal de Contas da União (TCU) (s/d), “desembolsos realizados por meio de equalizações de juros e preços, bem como assunção de dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional, cujos valores constam do Orçamento do Ente”.

Quanto aos benefícios creditícios, estes são gastos realizados por meio de programas oficiais de crédito, constituídos por meio de fundos ou programas, oferecendo uma taxa de juros menor que a oferecida no mercado comercial ou mesmo abatimento no valor principal do mútuo realizado. Conforme o TCU (s/d), de modo geral esses recursos são destinados ao financiamento de atividades produtivas voltadas para o desenvolvimento regional e social, bem como para apoio a determinados setores da economia.

No que se refere aos benefícios tributários, a Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011, (BRASIL, 2011, s/p) os define

em seu artigo 89, §2º, como

gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Isso mostra que são de maneira geral renúncias de receitas tributárias².

Apesar de todos os modelos de benefícios fiscais elencados proverem repercussão na atividade financeira do Estado e da sociedade, neste trabalho o foco principal será nos benefícios tributários, o que não elide a possibilidade de algumas das situações e conclusões aqui dispostas serem aplicadas, realizadas as devidas adaptações, aos demais modelos de benefícios fiscais.

A expressão “benefícios tributários” possui significado amplo, englobando todo e qualquer tratamento diferenciado que propicie menor ônus tributário a um contribuinte ou responsável. Esse favorecimento pode ocorrer tanto na obrigação tributária principal quanto nas obrigações acessórias.

Os incentivos tributários e os alívios tributários são espécies de benefícios tributários, mas não encerram todo o conjunto destes. Existem benefícios tributários *stricto sensu* que se apresentam como meras compensações por uma situação inicialmente desigual e desfavorecida do destinatário da nor-

2 Conforme a Lei Complementar nº 101/2000, art. 14, § 1º, a renúncia de receitas “compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado”.

ma concessiva, como exemplifica a isenção do imposto de renda a quem é portador de moléstia grave, nos termos da Lei nº 7.713/1988 (BRASIL, 1988).

2.2 Incentivos tributários

Estes benefícios são estreitamente vinculados ao conceito de extrafiscalidade que pressupõe função não apenas arrecadatória aos tributos - a função fiscal - em determinadas situações. A função extrafiscal dos tributos é, em sucinta definição, interferir em outros domínios, tais como o econômico e o ambiental, buscando incentivar um comportamento dos seus destinatários que deve resultar em determinados objetivos específicos. Pode ocorrer que a atividade extrafiscal acabe por resultar no aumento da arrecadação do tributo, mas esse é um efeito colateral, não essencial nas decisões de conceder o incentivo.

Portanto, segundo a doutrina dominante (BOMFIM, 2015), a nota de distinção desta espécie de benefício tributário costuma ser a definição de resultados específicos a serem atingidos através do favor tributário.

2.3 Alívio tributário

Refere-se à redução geral de exigências tributárias então vigentes decorrente, por exemplo, de redução das alíquotas de determinado tributo ou de anistia de multas até determinado valor. Essa espécie de benefício tributário não busca, necessariamente, beneficiar a determinado contribuinte, ou grupo de contribuintes, nem estimular um comportamento específico.

3 OBJETIVOS DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Como já referido, os incentivos tributários são concedidos buscando influenciar o comportamento da sociedade, ou parte dela. Por exemplo, uma norma que concede isenção de ICMS nas aquisições de equipamentos de mini e micro geração de energia solar tem como objetivo aumentar a geração de energia elétrica por meio dessa fonte, que por ser renovável é de relevante interesse para a sustentabilidade da sociedade. É verdade que pode haver algum aumento de arrecadação desse tributo através do incremento dos serviços de transporte desses equipamentos e da comercialização de energia elétrica, mas essa não é a motivação para o surgimento desse benefício tributário.

Contudo, não se pode deixar margem para confusões. Não é somente nos casos de incentivos tributários que existem objetivos a serem alcançados. Qualquer benefício tributário precisa ter objetivos, sejam de natureza fiscal ou extrafiscal, ou ambos.

Não é conforme o sistema constitucional brasileiro, pautado na democracia e na república, na transparência e na eficiência do Estado, na igualdade e no Estado social - o qual exige uma elevada receita pública -, na proporcionalidade e na razoabilidade, que haja discriminações, ou meras renúncias, tributárias a esmo, sem objetivos a serem almejados, ainda que este seja o incremento indireto da arrecadação.

A propósito, é importante ressaltar que o alívio tributário também pode resultar em aumento indireto da arrecadação. A redução da alíquota de determinados tributos, sobretudo os de alta representatividade na composição de custos das atividades econômicas, pode ter como resultado aumento da formalização de agentes econômicos que antes atuavam à margem da

lei, resultando que, apesar de cada agente ter a obrigação de pagar menor valor do tributo do que na legislação anterior, o conjunto dos agentes propiciará uma arrecadação superior à da situação pretérita.

É clara a necessidade de a administração tributária realizar sempre uma gestão estratégica dos tributos. As ações e seus objetivos precisam estar conciliados na busca de propiciar o melhor para a sociedade.

Não necessariamente o melhor será sempre o aumento da arrecadação³. Em um Estado social, como é o Brasil a partir da Constituição de 1988, e extremamente desigual, como tem sido esse país desde a colonização, é muito importante consolidar uma sociedade harmônica, produtiva, sustentável e com todos os seus membros sendo efetivamente autônomos. Assim, em situações nas quais as atividades que levam à consecução desses objetivos são realizadas de modo mais eficiente - inclusive com menores custos - pela atuação direta da sociedade, a atitude mais inteligente do Estado pode ser fomentar, inclusive tributariamente, essas atividades privadas realizadas por cidadãos, empresas e organizações não governamentais, ao invés de buscar os recursos necessários para realizá-las.

3 Em um Estado fiscal, todos temos o dever fundamental de pagar tributos. Para a sociedade civil, na visão individual de cada um de seus membros, pagar tributos - diminuir o seu patrimônio ou sua renda - parece nunca ser o melhor. Mas os direitos têm custos, inclusive os direitos de liberdade. Em diversas situações, as atividades necessárias para prover, ou proteger, a todos os direitos fundamentais somente podem ser realizadas pelo Estado, que precisa dispor dos recursos para tal fim. O problema maior - ou podemos dizer a injustiça maior? - se dá quando a sociedade, de maneira generalizada, tem o sentimento de que está contribuindo bem mais do que está recebendo do Estado.

4 BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS PODEM GERAR DESIGUALDADE

A justiça tributária se realiza, a princípio, com cada pessoa física ou jurídica contribuindo, ainda que de maneira compulsória, na forma exigida pela lei⁴. Mas mesmo a legislação tributária, por vezes, não concretiza valores consagrados constitucionalmente.

A Constituição de 1988 definiu em seu artigo 145, §1º, que o tratamento isonômico no direito tributário deve ocorrer precipuamente pela aplicação da capacidade contributiva - deve contribuir de maneira mais efetiva para o custeio das atividades estatais quem tem maior riqueza expressa através do patrimônio, renda ou consumo, na medida da diferença, entre os contribuintes, das suas expressões de riqueza. Nesse sentido, a concessão de qualquer benefício tributário deveria, a princípio, ter sempre o objetivo de consolidar um sistema tributário pautado na progressividade.

Contudo, essa não é regra geral. Na realidade, o sistema tributário brasileiro é, se considerado de maneira global, regressivo - mesmo que em várias situações efetivamente ele seja progressivo - e contribui para a perpetuação das desigualdades sociais (MARTINS, 2009)⁵.

E os benefícios tributários também podem contribuir para o incremento da desigualdade. São diversas as formas de isso acontecer.

Imagine-se a situação hipotética de uma isenção do

4 A circunstância de pessoas na mesma situação contribuir efetivamente de forma diversa em razão de sonegação de tributos, além de poder ser caracterizado como crime, constitui injustiça no que concerne também à igualdade concorrencial.

5 Em outro estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) se afirma que de maneira geral o Estado brasileiro contemporâneo contribui para o incremento das desigualdades sociais através dos salários que paga, da previdência pública e pelo volume proporcionalmente pequeno dos tributos diretos cujos efeitos positivos seriam completamente anulados pelas transferências regressivas do Estado (MEDEIROS; SOUZA, 2013).

ICMS para determinada empresa, totalmente verticalizada - por exemplo, no ramo têxtil, uma empresa que produza algodão, fabrique fio, teça tecido ou malha e faça o acabamento deles - e com volume de produção muito grande em relação à produção regional total.

O benefício tributário pode ser justificado pelos empregos diretos e indiretos que a empresa vai gerar. Mas será que a concorrência desigual gerada por essa isenção - os concorrentes locais além de terem, a maioria pelo menos, um ganho de escala menor que o gigante incentivado, ainda terão custos tributários bem maiores (em torno de 17% no caso do ICMS) — não irá causar o fechamento de diversos estabelecimentos e, conseqüentemente, o desemprego de muitos?

A captação de grandes empreendimentos tem sido o motivo da assim denominada “guerra fiscal” entre os entes estatais. Não seria de admirar que o exemplo hipotético seja realidade em alguns estados. O fechamento de empresas de menor porte em razão da concorrência tributariamente injusta com empreendimentos incentivados é a princípio fator de concentração de renda e riqueza.

Talvez fosse melhor incentivar tributariamente empresas que de fato fomentassem o surgimento de uma nova cadeia produtiva ou que incrementassem atividades econômicas já existentes na região, empregando de preferência cidadãos locais com a devida qualificação.

Não se está olvidando que mesmo na situação hipotética de desigualdade concorrencial descrita existem vários benefícios para a sociedade e que pode-se mesmo alegar numa visão estreita que se está isentando um imposto que não existiria de qualquer forma se a empresa não estivesse operando.

Ademais, o tratamento tributário diferenciado por parte de entes estatais localizados em regiões menos desenvolvidas social e economicamente podem de fato estar no caminho de realizar um dos objetivos fundamentais da Constituição de 1988, presente no artigo 3º, inciso III: reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Mas o ideal, considerando, também, o princípio federativo, é que empreendimentos novos fossem atraídos para as regiões menos desenvolvidas, e não que fossem encerradas as operações de estabelecimentos em um estado mais desenvolvido para realizá-las em outra região que apresenta custos mais baratos para a empresa, inclusive de mão de obra, sobretudo tributários, que compensam eventuais custos logísticos maiores.

Há de se observar que os benefícios tributários são por vezes tão relevantes que compensam determinados ramos econômicos a adquirir produtos em fornecedores que se localizam próximos dos clientes do adquirente, transportá-los⁶ para um centro de distribuição posicionado a milhares de quilômetros desses estabelecimentos e retorná-los para a região de origem no momento de sua distribuição e comercialização.

Não resta dúvidas que benefícios tributários são muitas vezes necessários, ou mesmo fundamentais, para incentivar o desenvolvimento social e econômico de regiões com baixos índices de desenvolvimento humano (IDH). Mas há de se observar que por vezes os benefícios são concedidos sem considerar essa condição. Por exemplo, no estado do Rio de Janeiro

6 Há de se observar, caso a caso, se o transporte é realizado efetivamente ou se ocorre apenas a remessa simbólica para o centro de distribuição. Situações que se enquadrem no segundo caso seriam ainda mais relevantes para o incremento da desigualdade, pois a geração de empregos, por exemplo, seria muito pequena em comparação com a realização efetiva das atividades econômicas. O retorno para a sociedade seria, basicamente, o aumento da arrecadação, o que não invalida, a princípio e numa visão meramente econômica, o retorno do benefício concedido.

62% (sessenta e dois por cento) das renúncias fiscais estaduais previstas nas Leis Orçamentárias Anuais de 2015 e 2016 foram concedidas para empreendimentos localizados na região metropolitana da cidade do Rio de Janeiro (OBSERVATÓRIO DOS BENEFÍCIOS, 2016) - área com maior IDH do estado. Em casos como esse parece haver um descompasso com o objetivo constitucional de diminuir as desigualdades regionais.

De qualquer forma, faz-se necessário avaliar caso a caso, mesmo que apenas com um olhar para as questões locais, os efeitos sobre a desigualdade dos benefícios tributários concedidos. Nesse caso, é imprescindível considerar a teoria da justiça de Rawls e seus princípios da diferença (RAWLS, 1993, p. 64) - segundo o qual as desigualdades econômicas e sociais são justas apenas quando a desigualdade leva a uma situação melhor que a igualdade inicial, sobretudo para os que resultarem nas posições inferiores - e da oportunidade justa (Ibid., p. 65) - segundo o qual as desigualdades econômicas e sociais somente podem existir se as diversas posições estiverem acessíveis a todos em condições iguais de oportunidades.

5 BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS PODEM CONTRIBUIR PARA O DESEQUILÍBRIO FISCAL

O princípio do equilíbrio orçamentário está consagrado na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no artigo 4º, inciso I, alínea "a". Assim, a despesa fixada não pode ser maior que a receita prevista. O desígnio desse princípio é elidir o aumento desordenado e não sustentável dos gastos governamentais e evitar o déficit orçamentário. Ou melhor, já que o setor público não

deve objetivar o lucro, sua despesa total deve ser equivalente à sua receita total.

No Brasil, em quase todos os exercícios financeiros, esse princípio é atendido apenas formalmente nas Leis Orçamentárias Anuais (LOAs), tendo que o equilíbrio é mantido, na realidade, às custas das operações de crédito (PALUDO, 2012, p. 21) - que são, em verdade, empréstimos que escondem o déficit corrente existente e aumentam o endividamento do Ente Público⁷ - nelas contidas e autorizadas.

Deve-se buscar o equilíbrio nas contas públicas com gestão eficiente tanto das despesas quanto das receitas. As despesas totais⁸ precisam ter seu crescimento controlado e adequado ao ritmo de crescimento, ou à diminuição, das receitas.

As receitas públicas necessitam de um olhar ainda mais cuidadoso, tendo em vista a alta carga tributária inerente a Estados que, como o Brasil, fizeram a opção por forte participação estatal na concretização dos direitos fundamentais sociais (Estado Social) e se estruturaram para serem financiados pelos recursos oriundos de parcela do patrimônio e da renda de seus

⁷ É certo que a teoria econômica de Keynes preceitua que, em momento de crise econômica, o Estado pode elevar seus gastos inclusive ao nível de apresentar déficits orçamentários. Mas o objetivo dessa elevação deve ser substituir os investimentos privados em formação de capital fixo que se contraem devido à recessão econômica. Essa situação de déficit deve ser realizada de modo a fomentar o reinício do crescimento econômico e perdurar apenas enquanto o setor privado não retoma o nível necessário de investimento, sendo que essa retomada do crescimento deve prover ao Estado os recursos necessários para o reequilíbrio das contas públicas. No Brasil, os déficits, inclusive os nominais - que são os mais importantes, na nossa opinião -, se perpetuam, perpassando inclusive pelos momentos de crescimento econômico.

⁸ Insistimos em afirmar que o controle deve ocorrer sobre as despesas totais, ou seja, os custos do serviço da dívida pública - juros e amortização do principal - também precisam estar sob controle. Não o controle de tabelar juros ou atitude semelhante, mas o controle de sempre tê-los em consideração quando da análise do resultado das contas públicas. No Brasil, isso não é comum, sendo que normalmente governos e mídia apenas fazem referência ao superávit primário - antes do pagamento dos juros e amortização da dívida pública. Entretanto, essa atitude parece desconforme com a determinação legal de equilíbrio orçamentário e com a razoabilidade. Tecendo uma breve comparação, seria impossível uma família conseguir equilibrar suas despesas com suas receitas se ela desconsiderar os gastos com juros do cartão de crédito e do cheque especial.

cidadãos e empresas (Estado Fiscal)⁹.

Além da responsabilidade inerente a qualquer gestor de recursos de terceiros e das obrigações do administrador público decorrentes do princípio constitucional da república - que exige uma prestação de contas clara e transparente de uma gestão eficiente dos recursos públicos -, deve-se ter em mente que a capacidade de contribuição de uma sociedade possui limites¹⁰. A fonte de recursos fiscais não é inesgotável.

A necessidade de equilíbrio fiscal, com os limites não apenas jurídicos, mas sobretudo econômicos, da capacidade contributiva, impõem que qualquer renúncia de receita deve ter seus efeitos cuidadosamente analisados e demonstrados antes de ser concretizada. Em compasso com essa constatação, no já transcrito artigo 165, §6º, em relação ao orçamento público, a Constituição Federal impõe 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”.

A partir do conhecimento de seus efeitos sobre a receita e a consecução das metas fiscais, há de se verificar a necessidade de efetivar compensações ou, na impossibilidade desta, evitar deferir a renúncia fiscal, conforme prevê a LRF em seu artigo 14:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra

9 É interessante perceber que nos estados financiados pela renda advinda de seu próprio patrimônio - como ocorre atualmente em diversos Estados árabes que obtêm receita suficiente para suas despesas da exploração de jazidas de petróleo - a carga tributária é muito pequena e a democratização da sociedade também. Os tributos parecem ser, como já manifestaram os revolucionários estadunidenses do século XVIII, o preço da participação das “pessoas comuns” nas decisões da sociedade.

10 A teoria econômica da curva de Laffer busca explicar esse fenômeno demonstrando que o excesso de exação mina a atividade produtiva e interfere de forma prejudicial na arrecadação de tributos, fomentando o aumento da economia informal e a elevação do nível de sonegação fiscal. (OLIVEIRA JUNIOR, 2012, p. 177 *et seq*).

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.

Entretanto, o que se observa atualmente é que benefícios tributários - como isenções - ou creditícios - como financiamentos de tributos e posterior abatimento do valor financiado por meio de fundos ou programas - para atrair novas empresas ou ampliar as já existentes, não são consideradas efetivas renúncias, sob o argumento de que não se pode renunciar a receita tributária que ainda não existe. Dessa forma, não se adotam medidas compensatórias que possibilitariam o crescimento da arrecadação e nem são apresentadas análises sobre as metas fiscais.

Há de se observar que o crescimento demográfico e o desenvolvimento social e tecnológico¹¹ repercutem no aumento das demandas ao Estado - sobremaneira ao Estado Social - e em seus custos que deveriam ser suportados a princípio pelo desenvolvimento econômico gerador de novos recursos públicos, restando claro o efeito deletério, ao menos em médio prazo, da ausência de estudos adequados e de medidas compensatórias para o equilíbrio das contas públicas.

Na prática, já se verifica que benefícios tributários deferidos de maneira excessiva e pouco eficiente têm contribuído para a construção de desequilíbrios fiscais, como no estado do Rio de Janeiro, que decretou, em junho de 2016, estado de calamidade pública no âmbito da administração financeira, onde o Observatório dos Benefícios (2016, p. 30), após apresentar dados e análises sobre os efeitos das renúncias fiscais nesse Ente Federado nas Leis Orçamentárias de 2015, afirma que “a crise fiscal do Estado manifesta-se de forma mais acentuada do que nos municípios que foram afetados pela redução de receitas relacionadas pelo petróleo, e provavelmente a razão maior para tamanho desequilíbrio se encontra nos patamares cada vez mais elevados de renúncia tributária”.

Os números da renúncia tributária são relevantes. No estado do Rio de Janeiro, em 2015 a renúncia tributária foi na ordem de R\$ 9,3 bilhões, recursos equivalentes a 50% do orçamento estadual desse mesmo ano com a função educação (OBSERVATÓRIO DOS BENEFÍCIOS, 2016, p. 31).

Em outro exemplo, cálculos apontam que as desonerações

11 Por exemplo, a evolução das diversas tecnologias aplicadas à área de saúde, com novos e mais eficazes exames e tratamentos, ao mesmo tempo que contribui em larga escala para que se viva cada vez mais e com melhores condições de saúde também eleva em regra geral seus custos. A pesquisa não se deve voltar apenas a desenvolver tecnologias mais eficazes. Deve-se buscar também maior eficiência econômica.

referentes a receitas vinculadas à previdência social atingiram o patamar de R\$ 62 milhões em 2015 e a Lei Orçamentária Anual de 2016 as estima em R\$ 55 milhões (DIEESE, 2016). Para se ter uma referência, o valor estimado para o déficit do regime geral da previdência social em 2017 é na ordem de R\$ 181,2 bilhões (CONORF; CONOF, 2016).

Relevantes também são os efeitos do desequilíbrio fiscal para o aumento da desigualdade. Essa relação decorre de alguns fatos.

Primeiro, em países com elevados índices de miséria e pobreza, como é o caso do Brasil, a dependência dos mais pobres e miseráveis dos serviços públicos gratuitos - que são historicamente muito afetados pela contração nas despesas adotada como caminho para diminuir déficits fiscais - é imensa, ao passo que as classes média e alta têm a possibilidade de proverem autonomamente saúde, alimentação, moradia e educação¹².

Segundo, os micros, pequenos e médios empreendimentos também sofrem em maior intensidade que os grandes empreendimentos com outro efeito¹³ decorrente do desequilíbrio fiscal: o encarecimento do custo dos financiamentos, sendo aqueles muito mais dependentes de crédito do que estes que além disso têm acesso a maior número de fontes de financiamento, inclusive internacionais, e recebem uma avaliação de risco de inadimplência menor que dos demais empreendimentos - o que também influencia no valor dos juros cobrados em financiamentos. A diferença nos custos financeiros leva a diferenças inversamente

12 Essa circunstância é particularmente perversa em relação à educação. Sendo essa a porta para um futuro com maior autonomia para qualquer pessoa, sua falta compromete tanto o presente quanto o futuro não apenas dos pobres e miseráveis, mas de toda a sociedade que terá que custear diversas necessidades de seus concidadãos.

13 A doutrina discute se é realmente causa ou efeito. Considerando que, como já apontado anteriormente, o déficit fiscal normalmente considerado é o primário que exclui as despesas com pagamento de juros da dívida pública, entendemos que os juros têm maior importância como efeito.

proporcionais na rentabilidade dos empreendimentos e na renda decorrente destes.

Terceiro, a inflação, outro efeito que decorre comumente de persistentes desequilíbrios fiscais, atinge com muito maior intensidade aqueles que não possuem acesso à proteção em instituições financeiras. Assim, em períodos inflacionários, a perda proporcional de poder aquisitivo da parcela mais pobre da população é tão maior que das classes mais elevadas quanto maior for a inflação.

5.1 Refis

Um adendo especial merecem os programas de refinanciamento, anistia e remissão de débitos providos pelos diversos entes federativos, não somente pelos valores dos benefícios, mas, principalmente, pelos modelos e frequência com que são realizados.

Os valores de créditos inscritos nas dívidas ativas dos diversos entes federados são imensos. O percentual de sucesso na execução dessa dívida é irrisório. Fundados nesses fatos, tanto a União como Estados e Municípios têm adotado programas temporários para estimular a diminuição do estoque da dívida ou pelo menos evitar seu crescimento.

O método adotado comumente é o de aumentar o número máximo de parcelas para quitação dos débitos, a anistia (total ou parcial) de multas e a remissão de débitos - sobremaneira os de pequenos valores que, teoricamente, não compensam os custos de administração, cobrança e execução.

Não há espaço aqui para analisar todos os aspectos relevantes desses programas, mas faz-se necessário abordar, ainda que sucintamente, ao menos um ponto: a frequência com que

ocorrem e os efeitos desse fato.

Na última década, praticamente todos os anos nas empresas, nos escritórios de contabilidade e de advocacia tributária, e mesmo nas administrações tributárias surgem rumores de que será deferido novo refis por algum, ou vários, ente(s) federado(s). De fato, essa expectativa se justifica, tendo em vista a elevada frequência em que ocorrem esses programas.

O efeito é perverso. Os contribuintes simplesmente são estimulados, ainda que indiretamente, a não pagar seus tributos em dia. Para que pagar com pontualidade valores tão relevantes para os custos das empresas - as pessoas físicas normalmente têm seus tributos retidos na fonte - se as multas e juros serão perdoados, ainda que parcialmente? É a fonte de financiamento mais barata do mercado.

Mesmo que o débito seja inscrito quase que imediatamente na dívida ativa, sua execução costuma - por diversos fatores que vão da estrutura e funcionamento da administração pública e do poder judiciário, perpassando pelo comportamento dos advogados - ser baixa e pouco eficiente. É possível que nem haja execução fiscal antes de ser aberto o prazo para aderir ao próximo Refis.

Quanto maior a empresa, menor será seu custo marginal para postergar o pagamento de tributos tendo em vista a estruturação permanente de setores jurídicos ou de contratos com escritórios de advogados especialistas e as taxas em valores muitas vezes fixos, quando existem, para poder impugnar administrativamente os créditos lançados por meio de autos de infração. A desigualdade agradece mais uma vez. Além disso, sobressai o efeito de desigualdade na concorrência empresarial, desta feita entre contribuintes que são pontuais em seus pagamentos e os que se beneficiam dos programas de recuperação tributária su-

portando menor ônus tributário que aqueles.

Em resumo, a inadimplência tributária, em alguns casos, compensa. O perigo desse pensamento se consolidar é maior à medida que esses programas de refinanciamento forem mais frequentes. O ideal é impor limites tanto para a frequência com as quais esses programas são criados como para a frequência com a qual cada contribuinte possa aderir ao benefício¹⁴.

6 BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS PODEM TER ORIGEM ESPÚRIA

A corrupção é um mal que assola todos os países. Está tanto nas relações públicas quanto nas privadas. O combate a esse mal deve ser algo permanente e realizado por cada indivíduo em sua esfera de atuação. No Brasil, onde a percepção da corrupção é elevada, é imprescindível uma adequação cultural a essa realidade.

Para combater a corrupção, é necessário entender suas diversas formas de ocorrência. E o deferimento de benefícios tributários parece estar incluído entre elas. A pouca atenção que a sociedade, a mídia e mesmo alguns órgãos de controle têm geralmente dado ao tema incentiva o uso de benefícios tributários para fins outros que os fiscais e os extrafiscais.

Em recente depoimento (FILHO, 2016) em delação premiada, importante executivo de um dos maiores grupos empresariais do Brasil informa que esse grupo empresarial agiu influenciando na tramitação de sete medidas provisórias, entre 2005 e

¹⁴ Seria razoável haver uma diferença entre esses prazos. Por exemplo, o Refis poderia ser deferido pelo ente a cada dez anos, mas o contribuinte que se beneficiar de um programa somente poderia aderir a outro após quinze anos.

2014, que deferiam benefícios tributários, entre elas quatro¹⁵ que estão atualmente em vigor e que, juntas, representariam renúncia fiscal na ordem de R\$ 140 bilhões.

Caso essas informações venham a ser confirmadas, além de questões ética, criminal e arrecadatória envolvidas, aumenta sobremaneira a necessidade urgente de melhor fiscalizar a concessão de benefícios fiscais.

Se ressalta a influência de mais essa possível nuance dos benefícios tributários sobre a desigualdade. No momento em que as decisões sobre recursos públicos não se pautam pelo bem comum, nem que apenas de forma indireta a concentração de renda e de patrimônio tende a aumentar pelo acesso eminentemente desarrazoado a recursos que são de todos.

7 A NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

Na era do pós-positivismo, onde os valores e as tarefas definidas constitucionalmente atingem relevância sem par na história do constitucionalismo, é preponderante que todos os atos administrativos apresentem uma motivação consistente, sobretudo quando afetarem direitos fundamentais de terceiros (BANDEIRA DE MELLO, 2013, p. 108 e 383; DI PIETRO, 2005, p. 200; SILVA, 2006, p. 23-51).

Nesse sentido, assevere-se que os atos administrativos desacompanhados de uma motivação razoável se configuram anuláveis (ARAÚJO, 2012, p. 197) e que o administrador público está vinculado não somente ao ato realizado, mas também às

15 Leis nº 11.941/2009, 12.249/2010, 12.715/2012 e 13.043/2014.

motivações apresentadas.

Se o dever de motivação dos atos administrativos há muito já conseguiu conquistar a doutrina e a jurisdição na Espanha, Itália, Alemanha e no berço da *common law* (FREITAS, 2009, p. 57), a era da motivação, principalmente a vinculada aos princípios constitucionais, no Brasil ainda está trilhando o caminho para ser assegurada (Ibid., p. 50). Urge buscar sua consolidação.

Ressalte-se que nessa nova era, o mérito continua a ser insindicável — desde que não seja utilizado pelo administrador como anteparo para o descumprimento de seus deveres democráticos e republicanos (Ibid., 2009, p. 50).

O que sempre será sindicável é a razoabilidade e adequação das motivações às determinações constitucionais e legais. Portanto, é sempre imprescindível a presença das motivações do ato administrativo, como bem afirma Adilson Dallari (2006, p. 7-8):

A discricionariedade não é nem um cheque em branco, nem uma palavra mágica. O Poder Judiciário pode e deve julgar a licitude de atos praticados no exercício de competência discricionária, para decretar as nulidades do ato praticado com desbordamento dos limites da discricionariedade. [...] Se o ato praticado não for devidamente motivado, se não for precedido de motivação explícita, não haverá como se proceder a uma verificação da consistência dos motivos que ensejaram a decisão tomada. A falta de motivação é um vício autônomo, capaz de ensejar a decretação da nulidade do ato. Sem explicitação dos motivos é quase impossível o controle da discricionariedade e do desvio de poder. A forma mais segura para desvendar a ocorrência de desvio de poder é pelo exame dos motivos alegados para a prática do ato.

Não se pode ignorar que existem atos administrativos vin-

culados, por exemplo, o lançamento tributário. Mas deve-se entender que mesmo esse ato administrativo não está vinculado apenas à legalidade, mas à totalidade do ordenamento jurídico e às suas molas mestras: os princípios constitucionais (MACHADO, 1999, p. 14), que exigem uma administração impessoal, eficiente, eficaz, transparente, proba, democrática e republicana.

Conclui-se que jamais o agente público poderá deixar de motivar os atos vinculados (FREITAS, 2009, p. 56). Impõe-se a quem decide a obrigação de dialogar com as partes interessadas através dos argumentos (SUNDFELD, 2006, p. 46-47). Há que se enfrentar as tensões do pluralismo democrático e respeitar as decisões democraticamente estabelecidas na Constituição e nas Leis - inclusive as do democrático processo orçamentário.

O caminho ainda é longo, mas já de algum tempo são claros os sinais de que, no Brasil, o dever de motivação nos atos administrativos, sejam estes quais forem, está se consolidando.

Na legislação infraconstitucional, o art. 50 da Lei 9.784/1999¹⁶ (BRASIL, 1999) densificou uma obrigação que já tinha raízes constitucionais. O Poder Judiciário tem afastado as fundamentações vazias, baseadas, por exemplo, no conceito aberto de interesse público sem caracterizar no que consta esse interesse no caso concreto¹⁷. E a doutrina brasileira vem avan-

16 Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: I – neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; III – decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública; IV – dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório; V – decidam recursos administrativos; VI – decorram de reexame de ofício; VII – deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; VIII – importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

17 PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, §4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDE-

quando na compreensão do compromisso do administrador com o dever de motivar todas as duas decisões, entendendo que “a validade formal de todo e qualquer ato administrativo de cunho decisório depende de uma motivação, porque nenhuma competência administrativa é atribuída para que o agente realize o intento que bem desejar ou decida como bem entender” (JUSTEN FILHO, 2005, p. 258).

Além de toda a disciplina constitucional sobre o tema, não faltam outros fundamentos para que o dever pleno de motivação administrativa siga o caminho de sua consolidação no Brasil. Em resumo, porque somente uma motivação razoável e adequada é capaz de elidir o personalismo na administração, aproximando o público do privado e afastando o administrador da má gestão — arrecadação e aplicação — dos recursos públicos.

Dessa forma, resta caracterizada a necessidade de sempre ser razoavelmente motivado todo ato que deferir benefício tributário.

8 A NECESSIDADE DE CONTROLAR OS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Pelo antes exposto, já se verificou que as vantagens tributárias podem trazer, e ter como origem, situações maléficas para a sociedade.

Buscando elidir essas situações, a Constituição Federal, em seu artigo 150, §6º, quando impõe que a concessão de be-

RAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no §4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II do citado parágrafo. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 2925, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005 PP-00010 EMENT VOL-02182-01 PP-00112 LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 52-96)

nefícios tributários somente seja possível por meio de lei, exige na realidade a participação da sociedade, ao menos por meio de seus representantes, no deferimento daqueles.

O objetivo é evidente. Como os recursos pertencem a todos e todos devem contribuir de maneira equitativa, inclusive financeiramente, para o bem comum, a qualquer pessoa deve ser possível participar das decisões sobre tratamentos diferenciados no dever fundamental de pagar tributos.

Contudo, a participação da sociedade não se deve restringir ao deferimento dos benefícios tributários, mas se estender ao controle do exercício desses benefícios.

Para que seja possível a participação da sociedade e das instituições de controle do exercício das atividades financeiras do Estado - órgãos de controle interno, Ministério Público, Tribunais de Contas, Poder Legislativo e Poder Judiciário - é essencial, como a qualquer ato administrativo, que o deferimento seja razoavelmente fundamentado.

Ainda em compasso com a atual configuração do ordenamento jurídico brasileiro, a motivação de deferimento, manutenção ou extensão de benefício tributário precisa ser clara, transparente, acessível, compreensível e aferível. Nesse sentido, os objetivos a serem alcançados, sejam eles fiscais ou extrafiscais, precisam ser quantificados. Deve-se estabelecer metas¹⁸.

Quanto mais simples a aferição das metas, quanto mais objetivas forem elas, quanto mais adequados estiverem os objetivos aos valores constitucionalmente definidos, mais eficazes poderão ser os controles e os seus efeitos.

Entretanto, não é essa a cultura brasileira. Muitas vezes as

¹⁸ É evidente que o dever de estabelecer metas claras, transparentes, acessíveis, compreensíveis e aferíveis também se estende ao Poder Legislativo quando edita normas concedentes de benefícios tributários.

normas de direito financeiro em nosso país são tratadas como meras formalidades. Passos burocráticos necessários à realização da despesa pública. À sociedade brasileira falta um espírito de orçamento público. A consciência de que os recursos geridos pela administração pública são de todos e que não é conforme o ordenamento jurídico brasileiro que ocorram distinções não razoáveis na forma como cada cidadão e cidadã contribuem para o bem comum.

A ainda pouca atenção que a população defere às decisões em finanças públicas costuma se concentrar nas despesas. Críticas ao mau uso - desvio de finalidades, serviços públicos inexistentes ou ineficientes - transbordam nas mídias sociais, nas conversas informais e nas manchetes jornalísticas. As manifestações nas ruas que têm ocorrido desde junho de 2014 pedem serviços “padrão Fifa” e o fim dos desvios dos recursos públicos.

Esse comportamento não é inteiramente criticável, sobretudo porque muitos não percebem quanto pagam de tributos embutidos em diversos produtos e serviços e muito mais facilmente podem verificar a indisponibilidade de serviços públicos, porém é incompleto. A cidadania exige participação popular no controle das despesas e das receitas públicas.

Talvez uma maior atenção social à gestão da receita pública acabe por ser um dos efeitos benéficos da atual crise política e econômica brasileira. Já há um debate público sobre relevantes questões de receita. Tributos sobre grandes fortunas e sobre distribuição de lucros aos sócios de empresas, adequado nível de tributação das doações e das heranças, são temas abordados nas rodas - e redes - sociais e na academia com a percepção dos efeitos desses sobre a desigualdade social.

É chegado o momento de também dar atenção aos bene-

fícios tributários. Apesar de pouco perceptível no dia a dia, seus efeitos, como demonstrado, são relevantes. Não podem ser deixados à margem. Urge justificá-los e controlá-los, com a constante atualização de objetivos e metas, com o máximo apoio da população e das diversas ciências, tais como as econômicas, atuariais, ambientais, energética e do direito.

Como incentivo, relate-se que os primeiros frutos do que aqui se defende já começam a surgir. No estado do Rio de Janeiro onde a atual crise apresenta contornos ainda mais dramáticos, foi extinta, em dezembro de 2016, em votação unânime na Assembleia Legislativa, redução do ICMS sobre diversos bens usados para a produção de petróleo, vigente desde 2008, e o Tribunal de Contas do Estado determinou ao governador do estado que conclua estudos com vistas a avaliar a pertinência da continuidade de todo os benefícios e incentivos fiscais concedidos a qualquer título, no âmbito do estado do Rio de Janeiro, revisando, caso entenda adequado, a manutenção das referidas renúncias¹⁹.

São notícias alvissareiras que sugerem um caminho que pode ser importante para conseguir diminuir as desigualdades no Brasil.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto nessas breves linhas, conclui-se que os benefícios tributários, espécie dos benefícios fiscais, ao propiciar um menor ônus tributário apenas para um ou parte dos contribuintes, buscando atingir objetivos fiscais ou extrafiscais, precisam ser bem controlados pela sociedade e seus diversos ór-

19 Processo TCE-RJ nº 113.423-3/14. fls. 378.

gãos de controle, sendo um dever da administração pública e do Poder Legislativo prover os meios para que isso de fato ocorra.

Além de deferir os meios financeiros e materiais às instituições de controle, é necessário que todos os atos concessivos de vantagens tributárias sejam motivados, demonstrando a necessidade de sua existência, e sejam estabelecidas metas claras, o mais facilmente aferíveis possível e sempre em conformidade com as determinações constitucionais e os motivos apresentados pelo concedente.

A possibilidade de benefícios tributários gerarem desigualdade através, por exemplo, da construção de situações de concorrência empresarial injusta, de criação líquida negativa de empreendimentos e de empregos - tanto considerando uma comparação entre regiões diferentes do Brasil quanto tendo apenas um olhar geográfico mais estreito - e de serem deferidos em localidades que já possuem IDH dentre os mais elevados deveria ser fundamento suficiente para que a sociedade exija as condições para uma boa fiscalização do deferimento, da execução e, se for o caso, da extensão de benefícios tributários.

O volume de recursos envolvidos nas operações de benefícios tributários pode representar importante parcela dos atuais desequilíbrios orçamentários no Brasil, assim como a corrupção pode utilizar o deferimento de benefícios tributários para realizar seus propósitos espúrios. Seus efeitos, caso existam, são significativos para o incremento da desigualdade. Ambos os casos precisam ser evitados por questões econômicas, éticas e jurídicas.

É certo que as receitas públicas necessitam de um olhar ainda mais cuidadoso em momentos de crise econômica e em sociedades com alta carga tributária, como o Estado Social brasileiro. A capacidade de contribuição de uma sociedade tem li-

mites, assim como a de cada cidadão. Não é razoável que parte considerável dos contribuintes já esteja na eminência de atingir o limite máximo de sua possibilidade de contribuir com recursos para a manutenção dos serviços públicos e que outros possam abster-se dessa responsabilidade sem um controle eficiente e democrático das necessárias motivações e condições impostas ao seu deferimento e utilização.

Apesar de ainda pouco perceptíveis para a maioria da população brasileira, os efeitos dos benefícios tributários são relevantes e não podem ser marginalizados. Urge justificá-los e controlá-los, com a constante atualização de objetivos e metas, com o máximo apoio da população e das diversas instituições de controle. O ordenamento jurídico brasileiro, como já se verificou, assim impõe.

Este é apenas um estudo inicial sobre a necessidade de controle mais efetivo sobre os benefícios tributários que não pretende esgotar qualquer aspecto aqui abordado. Questões como a relação da capacidade tributária, da corrupção e do desequilíbrio fiscal com os benefícios tributários merecem maior aprofundamento. Não há dúvidas da necessidade de serem desenvolvidos, considerando as contribuições das ciências jurídicas, econômicas, atuariais e sociais, métodos os mais claros possíveis para a definição de objetivos e metas que possibilitem um acompanhamento constitucionalmente adequado dos benefícios tributários.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, F. D. **Motivação e controle do ato administrativo**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BOMFIM, D. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988.

_____. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em: 18 dez. 2016.

_____. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: 18 dez. 2016.

_____. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Lei/L12249.htm>. Acesso em: 18 dez. 2016.

_____. **Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>.

Acesso em: 18 dez. 2016.

_____. **Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm>. Acesso em: 18 dez. 2016.

_____. **Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012.** Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Lei/L12715.htm>. Acesso em: 18 dez. 2016.

_____. **Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.** Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em: 18 dez. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 18 dez. 2016.

CONSULTORIA DE ORÇAMENTOS, FISCALIZAÇÃO E CONTROLE (Senado Federal); CONSULTORIA DE ORÇAMENTO E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA (Câmara dos Deputados). **Informativo conjunto**. Brasília: Congresso Nacional, n. 1, set. 2016. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamento-brasil/estudos/2016/infc-01-2016-projeto-de-lei-orcamentaria-anual-para-2017-pln-18-2016>>. Acesso em 18 dez. 2016.

DALLARI, A. Controle do desvio de poder. In MATTOS, Mauro Roberto Gomes de. & LIMA, Liana Maria Taborda (Coords.). **Abuso de poder do Estado na atualidade**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2006.

DIEESE. **Nota Técnica**. São Paulo: DIEESE, n. 163, out. 2016, p. 7. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/notatecnica/2016/notaTec163Previdencia.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2016.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FILHO, C. **Anexo pessoal**. Disponível em: <<http://www.poder360.com.br/wp-content/uploads/2016/12/Delacao-Claudio-Melo-Odebrecht-dez2016.pdf>>. Acesso em 18 dez. 2016.

FREITAS, J. **Discrecionalidade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

JUSTEN FILHO, M. **Curso de direito administrativo**. Paulo: Saraiva, 2005.

MACHADO, H. B. Motivação dos atos administrativos e o interesse público. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, n. 3, p. 14, 1999.

MARTINS, M. M. Sistema tributário injusto. **Desafios do desenvolvimento**. Brasília, DF: IPEA, ed. 56, ano 6, 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=1240:reportagens-materias&Itemid=39>. Acesso em: 05 dez. 2016.

MEDEIROS, M.; SOUZA, P. **Gasto público, tributos e desigualdade de renda no Brasil**. Brasília, DF: IPEA, 2013. (Texto para discussão n. 1844). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1844b.pdf>. Acesso em: 05 dez. 2016.

OBSERVATÓRIO DOS BENEFÍCIOS. **Relatório de 28 de junho de 2016**. Disponível em: <<http://s3-sa-east-1.amazonaws.com/apublica-files-main/wp-content/uploads/2016/11/24072311/Relatório-Observatório-dos-Benef%C3%ADcios.pdf>>. Acesso em 11 dez. 2016.

OLIVEIRA JUNIOR, R. F. **A análise econômica do direito e o uso da curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário**. 1. ed. Curitiba: CRV, 2012.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento público e administração financeira e orçamentária e LFR**. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Lisboa: Presença, 1993.

SILVA, V. A. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e sua eficácia das normas constitucionais. **Revista de direito do Estado**, Rio de Janeiro, n. 4, p. 23-51, 2006.

SUNDFELD, C. A. Processo administrativo: um diálogo necessário entre Estado e cidadão. **A & C: Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, v. 6, n. 23, jan. 2006. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/28699>>. Acesso em: 12 dez. 2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2925/DF**. Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/juris/?>>. Acesso em: 09 maio 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Macroavaliação governamental**. Brasília: TCU, s/d. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/macroavaliacao-governamental/areas-de-atuacao/renuncia-de-receita/>>. Acesso em: 05 dez. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Processo TCE-RJ nº 113.423-3/14**. fls. 378. Disponível em <http://www.tce.rj.gov.br/web/guest/consulta-a-processos/-/processo/113423-3/2014/visualizar?p_auth=nqLDEZC5>. Acesso em: 18 dez. 2016.