

OS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS A CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS (REFIS) E OS GASTOS TRIBUTÁRIOS*Priscila Maria Fernandes de Campos***RESUMO**

A presente monografia consiste no estudo dos benefícios de refinanciamento de débitos tributários federais (Refis), com a finalidade de analisar se estes benefícios podem ser considerados espécies de renúncias de receitas, o que resulta na aplicação a estes da exigência prevista no artigo 165, §6º, da CF, e no artigo 14 da Lei complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), ou seja, que os gastos resultantes destes benefícios devam constar do Demonstrativo de Gastos Tributários do governo federal. Com efeito, desenvolveu-se estudo preliminar dos conceitos de gastos públicos diretos e indiretos, que são pressupostos para a compreensão da ideia de renúncia de receita, já que esta se trata de espécie de gasto público indireto. Este estudo foi sucedido pela análise dos benefícios que têm sido concedidos com regularidade através destes programas de refinanciamento, verificando-se que compreendem espécies de benefícios fiscais, tais como anistia e remissão, restando caracterizadas hipóteses de renúncia de receita prevista no §1º do artigo 14 mencionado. Ademais, o presente estudo também envolveu a análise da fiscalização que tem sido exercida sobre estes programas, tanto internamente, por parte da Secretaria da Receita Federal e Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto, externamente, pelo Tribunal de Contas da União. Finalmente, além de se concluir a respeito da aplicação das exigências do artigo 14 supramencionado aos benefícios do Refis, realizou-se, também, estudo a respeito das justificativas e objetivos da instituição frequente destes benefícios fiscais e se esses objetivos efetivamente têm sido alcançados. Dessa forma, também se verificou o impacto que a reiteração destes benefícios tem causado em relação ao comportamento dos contribuintes, quanto ao adimplemento dos tributos na devida data de seus vencimentos, constatando-se que

tem produzido efeitos negativos em relação ao adimplemento dos tributos, em razão da perspectiva de que periodicamente será instituído novo benefício como o anterior, que também conceda, além do parcelamento do débito tributário, descontos no valor dos juros e da multa.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	4
1. OS GASTOS PÚBLICOS INDIRETOS	5
1.1 ESPÉCIES DE GASTOS PÚBLICOS INDIRETOS E OS BENEFÍCIOS FISCAIS ...	6
1.2 OS GASTOS TRIBUTÁRIOS: RENÚNCIAS DE RECEITAS PÚBLICAS.....	8
2. OS GASTOS TRIBUTÁRIOS E A LEI ORÇAMENTÁRIA.....	10
2.1 A NECESSIDADE DE QUANTIFICAÇÃO E TRANSPARÊNCIA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS.....	13
2.2 O CONTROLE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS PELO TCU.....	16
3. OS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS A CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS (REFIS) E OS GASTOS TRIBUTÁRIOS	18
3.1 A NATUREZA DO REFIS SOB A ÓTICA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS	22
3.2 O IMPACTO DO REFIS SOBRE A ARRECADAÇÃO DA UNIÃO	26
4. DAS CONCLUSÕES	33
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	35

INTRODUÇÃO

A atenção direcionada ao tema dos benefícios fiscais tem aumentado desde a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, tanto por parte do próprio governo, quanto dos órgãos de fiscalização externa e da sociedade brasileira. Com a edição da LC n. 101/2000, que dispôs a respeito do tema em esfera infraconstitucional, embora tenha, em muito, apenas reafirmado o conteúdo de normas constitucionais, os benefícios fiscais ganharam ainda mais destaque.

Com efeito, o presente estudo abordará os gastos públicos indiretos, conceito, espécies e diferenças em relação ao termo benefícios fiscais, assim como, as espécies de benefícios fiscais, analisando-se mais detalhadamente os benefícios tributários e as respectivas renúncias tributárias. A análise do conceito de benefício tributário será realizada com base no estudo da doutrina e legislação específica, tendo em vista as suas espécies, a sua divulgação à sociedade e aos órgãos de controle, através dos demonstrativos de gastos tributários, e as próprias formas de controle, que estão relacionadas à exigência fundamental da transparência de todo e qualquer gasto público.

Dessa forma, adentrando o tema principal deste estudo, questiona-se se os benefícios de refinanciamento de débito tributário federal (Refis), que têm sido concedidos sucessivamente, enquadram-se no conceito de renúncias tributárias, já que congregam os elementos dos benefícios tributários, ou seja, representam renúncias de receitas por concederem descontos de juros e multas, além de terem finalidade incentivadora, representada pela busca de desenvolvimento da economia, em razão de impulsionar contribuintes que eventualmente estejam passando por dificuldades financeiras.

Ademais, o estudo do tema dos benefícios de refinanciamento de débito tributário federal também abrangerá a análise da fiscalização que tem sido exercida sobre eles, tanto internamente, por parte da Secretaria da Receita Federal e Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto, externamente, pelo Tribunal de Contas da União.

Finalmente, serão estudados os impactos destes benefícios na arrecadação tributária, testando o alcance de um dos próprios objetivos destes benefícios, como fruto de políticas

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

econômicas, assim como, os efeitos que estes benefícios podem causar ao próprio comportamento dos contribuintes, já que têm sido instituídos com bastante regularidade, bem como, se podem influenciar negativamente o adimplemento espontâneo dos débitos tributários.

1. OS GASTOS PÚBLICOS INDIRETOS

Os gastos públicos diretos correspondem às denominadas despesas públicas, que podem ser conceituadas, conforme assevera Kiyoshi Harada (2007, p. 53), como gastos que tenham como finalidade o atendimento ao interesse público, ou seja, ao interesse coletivo, função esta que pertence primordialmente ao Estado.

Esses gastos, por sua vez, por envolverem emprego de dinheiro para cumprimento de finalidades públicas, exigindo que existam receitas públicas em valor equivalente, precisam estar previstos no orçamento do governo.

Por outro lado, os gastos públicos indiretos referem-se exatamente àqueles que não envolvem dispêndios de dinheiro, correspondendo, na realidade, a valores que o governo deixa de receber, ou seja, renúncias de receitas públicas.

Exatamente por os gastos públicos indiretos não implicarem dispêndios de dinheiro não precisam estar previstos no orçamento público anual, devendo, porém, ter seus valores devidamente demonstrados e justificados pelo governo.

Neste aspecto, Elcio Fiori Henriques (2009, p. 31), ao distinguir benefícios fiscais, que na sua visão equivalem a renúncias tributárias, de despesas públicas, afirma que, enquanto as despesas públicas representam gastos diretos, que dependem de prévia aprovação legal, devendo estar previstos no orçamento, os benefícios fiscais, embora possam ser quantificáveis, não dependem de autorização orçamentária para serem instituídos.

No entanto, o autor defende que, exatamente por ambos os conceitos terem a característica comum de serem quantificáveis, mesmo que a quantificação dos benefícios fiscais seja apenas por estimativa, é possível incluí-los no orçamento público. Essa inclusão, por sua vez, permitiria que fossem exercidos mecanismos de controle sobre estes tipos de gastos, assim como, que pudessem ser comparados aos gastos diretos de mesma finalidade.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Dessa forma, é possível se depreender desta ideia do autor que, enquanto as despesas públicas, que correspondem a gastos públicos diretos, necessariamente dependem de prévia autorização legal e devem estar previstas no orçamento para que possam ser confrontadas com as receitas públicas, os gastos públicos indiretos, chamados por ele de benefícios fiscais, não dependem de prévia autorização e não precisam estar previstos no orçamento. Mais adiante será explicado que o conceito de benefícios fiscais pode se referir também a gastos diretos, daí a opção pelo uso do termo gastos públicos indiretos para designar todo gasto público que não está previsto no orçamento.

No entanto, nota-se que como os gastos públicos indiretos, assim como, os diretos, podem ter seus valores ao menos estimados, isso permite que possam ser demonstrados aos cidadãos, mesmo que fora do orçamento, atendendo à exigência de transparência que é função de todo gasto público indistintamente.

Portanto, a despeito de a legislação não exigir que os gastos públicos indiretos estejam previstos no orçamento, isso não significa que não devam ser demonstrados, através das devidas estimativas, e que não estejam sujeitos a fiscalização do órgão competente, conforme será demonstrado adiante.

1.1 ESPÉCIES DE GASTOS PÚBLICOS INDIRETOS E OS BENEFÍCIOS FISCAIS

Os gastos públicos indiretos não são sinônimos de gastos tributários, assim como, estes não são sinônimos de benefícios fiscais, já que compreendem outras espécies de gastos, assim como, os gastos indiretos também podem se referir a outra espécie de gasto.

Como foi explicado no item anterior, os gastos públicos indiretos não estão previstos no orçamento, porém, isso não significa que não devam ser devidamente demonstrados, em conformidade com o artigo 165, §6º, da CF/88, que exige que o projeto de lei orçamentária seja 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”*.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Deste dispositivo se depreende que o conceito de benefícios fiscais compreende, não apenas, gastos tributários indiretos, mas, também, gastos de natureza financeira e creditícia. Estes últimos estão definidos na Portaria do Ministério da Fazenda n. 379, de 13 de novembro de 2006, editada a partir de competência conferida pelo artigo 87, parágrafo único, inciso II, da CF/88,

Com efeito, no artigo 2º desta Portaria estão previstos os conceitos de benefícios creditícios e financeiros, de acordo com o qual, ambos consistem em subsídios, estando relacionados às despesas públicas. No entanto, os benefícios financeiros são gastos diretos, realizados através de equalização de juros e preços, assim como, por meio de assunção de dívidas de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional. Podem ser mencionados como exemplos de benefícios financeiros o programa de sustentação do investimento (PSI) e o Programa de Apoio ao Setor Sucroalcooleiro (PASS), assim como, a Política de Garantia de Preços Mínimos (PGPM) e Subvenção a Consumidores de Energia Elétrica da Subclasse de Baixa Renda, que são exemplos de subvenções econômicas para a equalização de preços.

Por outro lado, os creditícios são gastos indiretos, referentes a programas oficiais de créditos, viabilizados por meio de fundos ou programas, através de taxas de juros inferiores à de captação do governo federal. Destarte, o benefício corresponde exatamente à diferença entre a taxa aplicada pelo governo na emissão de títulos da dívida pública e as aplicadas nos empréstimos referentes aos programas mencionados. São exemplos de fundos aos quais são concedidos estes benefícios creditícios: Fundos Constitucionais de Financiamento (FNO, FNE e FCO), assim como o Fundo da Marinha Mercante (FMM).

Finalmente, os gastos tributários equivalem a gastos indiretos, não previstos no orçamento, que correspondem a renúncias de receitas advindas de tributos conforme previsão da legislação tributária, assumindo função compensatória ou incentivadora. As renúncias de receitas, conforme consta do artigo 165, §6º, da CF/88, supra descrito, compreendem isenções, anistias, remissões e benefícios tributários, que devem ser instituídos por lei específica, em razão da determinação do §6º do artigo 150, da CF/88. A mesma exigência se observa no ordenamento jurídico espanhol, cuja constituição federal determina que a lei orçamentária apenas poderá modificar tributos quando a lei tributária assim o preveja, o que, conforme assevera Fernando Pérez Royo (2010, p. 489-490), visa a impedir que verdadeiras reformas tributárias sejam implementadas por meio de lei orçamentária.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Os benefícios fiscais compreendem tanto os de caráter tributário, quanto os financeiros e creditícios. No entanto, como visto, apenas os benefícios financeiros são despesas diretas que constam do orçamento, enquanto, os tributários e os creditícios são gastos indiretos, que representando as duas espécies de gastos públicos indiretos.

Portanto, nem todo gasto público indireto se refere a gasto tributário, podendo corresponder a um benefício creditício, assim como o primeiro, também é implícito. No entanto, os benefícios financeiros, a despeito de também serem benefícios fiscais, assim como, os creditícios e os tributários, não são gastos indiretos, sendo, ao contrário, explícitos, exatamente por constarem do orçamento.

1.2 OS GASTOS TRIBUTÁRIOS: RENÚNCIAS DE RECEITAS PÚBLICAS

Os gastos tributários, como foi demonstrado, são espécies de gastos indiretos, consistindo em benefícios fiscais. No entanto, diferem dos benefícios financeiros e creditícios, pois representam renúncias de receitas públicas por meio do sistema tributário, na busca pela realização de finalidades econômicas e sociais.

Neste aspecto, conforme asseveram Érica Diniz e José Roberto Afonso (2014, p. 3), os gastos tributários, por implicarem perda de arrecadação, são exceções, possuindo fundamentalmente duas finalidades: compensatória e incentivadora. Com efeito, o caráter compensatório tem em vista compensar a sociedade na omissão pelo Estado da prestação de serviços públicos. Este é o caso das deduções de IPRF referentes a gastos da pessoa física com despesas médicas e de educação, pois decorrem de deficiência por parte do Estado na prestação de serviços de saúde e educação, sendo necessário que o indivíduo recorra ao setor privado para buscar estes serviços.

Já o caráter incentivador está relacionado ao objetivo do Estado de desenvolver determinado setor ou região, através de políticas públicas. Neste sentido, Luiz Villela (2006, p. 1), afirma que os gastos tributários têm a finalidade de promover incentivos às empresas, reduzindo sua carga tributária, para induzi-las a investir em determinados setores ou regiões. São exemplos destes incentivos: redução da carga tributária na importação de máquinas,

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

equipamentos industriais e insumos intermediários, sistemas de drawbacks, regimes de depreciação acelerada, hipóteses de dedução do imposto de renda, hipótese de deduções das contribuições sociais.

Ressalta-se que essa definição de gasto tributário é a adotada pela própria Receita Federal do Brasil, constando do seu demonstrativo anual dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária¹. Com efeito, os gastos tributários são definidos como gastos indiretos do governo, realizados através do sistema tributário, com finalidades econômicas e sociais, que representam exceções ao sistema tributário de referência, que reduz a arrecadação potencial, mas aumenta a disponibilidade econômica do contribuinte.

José Maria Arruda de Andrade (2015, p. 2) também defende que os gastos tributários poderiam ter essas duas funções e, ao conceituar ‘gasto tributário’ impõe a obediência a dois importantes requisitos para que um gasto possa ser assim considerado: que seja instituído por norma jurídica que represente desvio do sistema tributário padrão e que possua finalidades semelhantes à dos gastos diretos, embora seja realizado de modo diferente, ou seja, através da perda da arrecadação tributária em razão do pagamento por aqueles que estejam recebendo o incentivo ou a compensação.

Destarte, de acordo com o autor, não seria qualquer diminuição no valor do tributo a ser pago pelo contribuinte que poderia ser considerado como um gasto tributário para o Estado, como decorrência de uma renúncia de receita, se não for considerado desvio do sistema tributário e, também, se não tivesse finalidades econômicas e sociais, de compensação ou incentivo do desenvolvimento de setores da Economia.

Com efeito, deduções da base de cálculo de imposto de renda da pessoa jurídica em razão de se tratar de custo da empresa não podem ser consideradas renúncias exatamente porque são decorrência da aplicação do próprio conceito de renda no cálculo do tributo. Da mesma forma, a não incidência de tributos em determinadas hipóteses previstas em dispositivos constitucionais, como é o caso dos impostos em relação a templos de qualquer culto, também não pode ser considerada gasto tributário, pois representa

¹ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa-2017-versao-1-1.pdf>

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Por outro lado, seguindo este conceito, alguns gastos que o próprio Estado considera como renúncia de receitas, fazendo constar do demonstrativo anual que é elaborado pela Receita Federal, não deveriam ser, como é o caso gastos relativos a incentivos à Zona Franca de Manaus, cujos valores o governo tem incluído no demonstrativo de gastos anual. Isso porque é possível se notar os incentivos à Zona Franca de Manaus são decorrentes, na realidade, de um regime previsto na Constituição Federal e não, de um ato discricionário do governo no comando de uma política pública, mesmo considerando-se que esse papel tivesse sido realizado pelo legislador constituinte quando decidiu por incluir estes incentivos na norma constitucional. Dessa forma, não é possível de admitir que estes incentivos sejam desvios ao sistema tributário, pois fazem parte da sua própria gênese.

Da mesma forma, os valores do regime das pequenas e médias empresas (SIMPLES NACIONAL) também são considerados gastos tributários pelo governo, constando do demonstrativo supra referido. Ocorre que o Simples Nacional, conforme assevera José Maria Arruda de Andrade (2015, p. 2), trata-se de regime de tributação alternativo, instituído pela Constituição Federal, não podendo, também, ser considerado desvio da tributação.

Essa classificação imprecisa de determinados gastos como tributários e, conseqüentemente, como renúncias de receitas, implica o aumento do montante dos gastos constantes do demonstrativo de gastos tributários, trazendo resultados que não condizem com a realidade. Isso justifica a importância em se classificar adequadamente os gastos, tanto no sentido de não incluir aqueles que não devam ser assim considerados, como para que não sejam esquecidos aqueles que efetivamente são, o que permitirá uma melhor gestão deles por parte do governo, assim como, maior transparência aos cidadãos.

Portanto, é possível se concluir que apenas devem ser considerados gastos tributários aqueles que representem um desvio da tributação padrão e que tenham finalidades semelhantes às aquelas que estão presentes nos gastos diretos, ou seja, finalidades de políticas públicas governamentais, que se prestam ao desenvolvimento da sociedade e da economia.

2. OS GASTOS TRIBUTÁRIOS E A LEI ORÇAMENTÁRIA

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Conforme foi exposto, os gastos tributários implicam renúncia de receitas pelo governo, os quais, além de estarem previstos genericamente na Constituição Federal, na seção que trata do orçamento, foi disciplinada também na lei de responsabilidade fiscal, senão vejamos.

Com efeito, de acordo com o §6º do artigo 165, da CF/88, o projeto de lei orçamentária deverá vir acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e despesas causados por concessões de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000) por sua vez, disciplinou o regime das renúncias de receitas tributárias em seu artigo 14, trazendo em seu §1º um rol de hipóteses de renúncias tributárias, que reproduziu as hipóteses previstas expressamente no dispositivo constitucional, além de acrescentar outras, a saber: 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, assim como, outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

No que se refere às hipóteses citadas no §1º do artigo 14 da Lei Complementar n. 101/2000, a maior parte dos seus conceitos pode ser buscada na legislação tributária. Com efeito, anistia pode ser definida como o perdão de penalidades pecuniárias que acarreta a extinção do respectivo crédito tributário, a despeito de ser classificada pelo CTN como hipótese de exclusão do crédito tributário, conforme afirma Luís Eduardo Schoueri (2017, p. 732).

Já a remissão, também corresponde à hipótese de perdão, porém, da dívida equivalente à própria obrigação tributária principal. No entanto, conforme relembra o autor (2017, p. 688), a remissão concedida deve ter em vista a praticabilidade e justiça. Dessa forma, a remissão é cabível, em razão da praticabilidade, nos casos em que o valor do débito é tão ínfimo que o custo da sua cobrança possa ser superior a ele. Por outro lado, em outros casos, a remissão deve sempre atendimento ao princípio da igualdade, de modo que situações equivalentes recebam mesmo tratamento.

A isenção, por sua vez, corresponde a hipóteses em que, a despeito de serem passíveis de serem abrangidas pela legislação que institui determinado tributo, não sofrem incidência desta norma, acarretando a não formação do próprio fato jurídico tributário e da respectiva obrigação tributária, por não estarem presentes todos os seus elementos, conforme observa Luís Eduardo

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Schoueri (2017, p. 715). No entanto, de acordo com o mencionado artigo 14 da Lei Complementar n. 101/2000, apenas a isenção concedida em caráter não geral é considerada renúncia de receita.

Subvenções, conforme ressalta Carlos Valder do Nascimento (2012, p. 143-144) referem-se a ações ou importâncias concedidas pelo Estado em razão de acordos a programas ou para realização de obras públicas tendo em vista a satisfação de necessidades públicas. Já o crédito presumido, está presente em programas relacionados à Sudam e Sudene, tendo em vista o incentivo ao desenvolvimento regional. Este benefício não compõe a estrutura do tributo cujo valor é reduzido, pois consiste em um crédito fictício, concedido como ressarcimento do ônus de determinado tributo, diferenciando-se do crédito relativo ao regime da não cumulatividade de impostos como IPI e ICMS.

Finalmente no que se refere aos benefícios relativos à diminuição de base de cálculo ou alíquota de tributos, verifica-se que dizem respeito aos elementos quantitativos da regra matriz de incidência, implicando diminuição no valor do tributo a ser pago, como incentivo à atividade produtiva. Neste caso, diferentemente da isenção, em que não há formação do fato jurídico tributário, apenas o valor do tributo a ser pago é que sofre alteração, não havendo influência na incidência da norma sobre os fatos em questão.

Além dessas hipóteses, o §1º do artigo 14 ainda menciona como renúncia de receita ‘outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado’. Esta previsão permite que benefícios que confirmam tratamento tributário diferenciado a determinado contribuinte sejam considerados renúncia tributária, a exemplo do regime tributário diferenciado a ser aplicado aos atos cooperativos, conforme consta do artigo 146, inciso III, “c”, da CF/88, que diferencia estes atos das operações de mercado ou de compra e venda.

Ademais, discute-se se este rol previsto no §1º do artigo 14 seria exemplificativo ou taxativo. O entendimento majoritário da doutrina é que este rol seja apenas exemplificativo. Neste sentido, Elcio Fiori Henriques (2014, p. 97), defende que o dispositivo mencionado não trouxe uma definição do que seja renúncia tributária, mas, sim, exemplos, ao utilizar o verbo ‘compreende’ para se referir aos casos de renúncia, aos quais se aplicam todos os efeitos do regime da renúncia indubitavelmente. No entanto, ao prever neste rol ‘outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado’, tornou-o exemplificativo, pois, passível de se referir a

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

outros casos que não foram citados, mas que possuam esta característica, ou seja, conferir um tratamento diferenciado ao contribuinte.

Kiyoshi Harada (2002, p. 63) também defende que o rol de benefícios previsto no §1º do artigo 14 seja apenas exemplificativo, de modo que possa ser considerado renúncia tributária qualquer benefício que configure tratamento diferenciado e que represente, como consequência, exceção aos princípios tributários da generalidade e universalidade.

Portanto, verifica-se que o artigo 14, ao prever um rol de hipótese que são consideradas renúncias tributárias, fazendo referência a conceitos da legislação tributária, não limitou os casos de renúncias aos expressamente mencionados, mas, ao contrário, previu hipótese geral, relativa a ‘outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado’. Neste aspecto, ‘outros benefícios’, assim como as outras hipóteses de renúncia, deve ser interpretado de acordo com o conceito de renúncia tributária estudado no subcapítulo 1.2, impondo-se como requisitos que corresponda a um desvio do sistema tributário padrão e que possua finalidades econômicas e sociais de compensação ou incentivo do desenvolvimento de setores da Economia.

Dessa forma, nota-se que a previsão de uma hipótese geral de renúncia tributária no artigo 14 justifica-se pela própria finalidade de se conferir legitimidade a decisões do governo que envolvem diminuição de recebimento de receitas públicas, através da sua divulgação à sociedade, permitindo-se aferir que esses gastos estão direcionados à satisfação do interesse público, ao que corresponde o desenvolvimento econômico e social. Contrariamente, a limitação do rol de hipóteses de renúncias faria com que outros casos de renúncia de receita tributária não fossem divulgados, impedindo-se uma gestão de recursos públicos em conformidade com a transparência e a efetividade.

2.1 A NECESSIDADE DE QUANTIFICAÇÃO E TRANSPARÊNCIA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

Como visto, é exigido pela Constituição Federal, em seu artigo 165, §6º, que a lei orçamentária seja acompanhada de um demonstrativo regionalizado dos efeitos sobre as despesas

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

e receitas, causados pelos gastos tributários, ou seja, pelas isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia.

Com isso, nota-se que a Lei Maior já se preocupou com o impacto que eventuais gastos tributários poderiam exercer sobre o orçamento público, principalmente, por não constarem dele, mas, representarem potencial diminuição da receita pública. Além disso, esta previsão também foi reproduzida no artigo 5º, inciso II, da Lei Complementar n. 101/2000, que determina que a lei orçamentária seria acompanhada, além do demonstrativo de gastos, também das medidas de compensação de renúncias de receitas, garantindo maior transparência na adoção de políticas fiscais que impliquem renúncias tributárias.

No período de 1988 a 2003 era utilizado o termo ‘benefício tributário’ para se referir a gasto tributário, motivo pelo qual, à época, era elaborado o Demonstrativo dos Benefícios Tributários – DBT. O primeiro DBT, referente ao ano de 1989, foi elaborado por uma comissão composta de funcionários da Secretaria de Assuntos Econômicos – SAE – e da Secretaria da Receita Federal – SRF. Nos anos seguintes, o demonstrativo passou a ser elaborado pela Receita Federal.

A partir de 2003, o demonstrativo passou a ser chamado de Demonstrativo de Gastos Tributários – DGT, diante da substituição do termo ‘benefícios tributários’ por ‘gastos tributários’, sendo este demonstrativo dividido em gastos tributários por região, por função orçamentária e por tributo. A LC n. 101/2000 ampliou, ainda, a exigência do demonstrativo também para as esferas estaduais e municipais.

Em âmbito federal, a atribuição para elaboração do demonstrativo de gastos tributários da Receita Federal decorre atualmente de previsão do Decreto n. 9.003/2017, que revogou os anteriores que dispunham a respeito das distribuições de funções dos funcionários da RFB, prevendo no seu artigo 25, inciso XI, que compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, a estimativa e quantificação de renúncias de receitas, bem como, a avaliação dos efeitos das diversas hipóteses de renúncias tributárias.

Destarte, nota-se que todas as etapas de acompanhamento de uma determinada política fiscal, desde a sua elaboração até a avaliação dos efeitos por ela produzidos, estão abrangidas nesta atribuição da RFB, o que permite um melhor controle interno em relação à política fiscal que justifica determinada renúncia tributária.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Com isso, constata-se que a exigência de um demonstrativo que permita a divulgação dos dados referentes às renúncias tributárias à sociedade, resulta no desenvolvimento deste processo de controle interno por parte do próprio órgão com atribuição para elaboração da política, ao enfrentar todas as etapas mencionadas. Disso resulta a importância tanto do processo de elaboração do demonstrativo, quanto, da sua divulgação.

Além disso, verifica-se que a divulgação dos valores dos gastos públicos indiretos é de extrema relevância para que possam ser comparados com os próprios gastos públicos diretos, extraindo-se disso as suas eficácias, bem como, a importância de se persistir com determinado gasto indireto, além de permitir o debate da sociedade a respeito dos gastos tributários.

Por outro lado, mesmo que o demonstrativo não integre o orçamento público propriamente, pode ser com ele comparado, permitindo uma maior transparência e controle da realização das políticas públicas. Neste sentido, conforme ressalta Kiyoshi Harada (2002, p. 62), exatamente em razão de a renúncia de receitas tributárias se tratar de um instrumento de planejamento das finanças públicas, é necessário que seja estimado o seu montante para se prever aproximadamente o seu impacto sobre o orçamento do respectivo exercício, bem como, que não prejudicará as metas dos resultados fiscais a serem atingidas.

No entanto, a despeito de a efetivação do dispositivo constitucional, no sentido de se cumprir a exigência de elaboração do demonstrativo de gastos tributários, já representar um grande avanço na garantia da transparência da gestão pública, nota-se que não se trata de uma tarefa fácil, tanto no que se refere à classificação de determinado gasto como tributário, quanto na avaliação da efetividade de determinada política fiscal que tenha justificado determinada renúncia.

Conforme relembra Jose Maria Arruda de Andrade (2016, p. 3) o método utilizado no DGT para análise da eficiência dos gastos tributários é o estático, que verifica qual seria a tributação se não houvesse determinada renúncia, além de se calcular o valor da renúncia considerando uma arrecadação potencial, sem considerar o impacto dessa renúncia em relação às variáveis do mercado. Isso mostra que a análise realizada, embora seja um importante medidor da efetividade de determinada renúncia, não conduz a um resultado definitivo a seu respeito.

Neste aspecto, verifica-se que a opção pela classificação de determinado gasto como tributário, ou não, pode implicar diminuição significativa do valor total dos gastos de

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

determinado período, a exemplo dos gastos representados pelos benefícios concedidos a operações realizadas na Zona Franca de Manaus e o regime do Simples Nacional.

Com efeito, a inclusão destes gastos no demonstrativo da Receita Federal do Brasil é criticada por José Maria Arruda Andrade, como já mencionado anteriormente, em razão da discordância do autor em relação ao enquadramento destas hipóteses no próprio conceito de gasto tributário. Ocorre que a exclusão destes gastos especificamente do demonstrativo, conforme ressaltado pelo autor (2015, p. 2), implicaria uma significativa diminuição dos seus valores, daí a relevância desta discussão, principalmente considerando o valor total dos gastos contribui para o alcance de metas por parte do governo, mesmo que não componham o orçamento, conforme já foi demonstrado.

Por outro lado, conforme será analisado adiante, existem determinados gastos, que, a despeito de possuírem todos os requisitos dos gastos tributários, não são assim considerados, de modo a não constarem do demonstrativo de gastos indiretos de natureza tributária, a exemplo de casos de transação tributária, mesmo diante da exigência do §1º do artigo 14 da LRF, conforme já exposto.

Dessa forma, a despeitos dos questionamentos que possam ser feitos em relação ao que efetivamente seja considerado renúncia tributária e deva constar do demonstrativo a ser elaborado pela Receita Federal, é possível se notar a importância da elaboração deste demonstrativo, pois, embora estes dados não constem no orçamento, como estão sujeitos à divulgação pública, isso permite que a sociedade possa deles tomar conhecimento e entender como os bens públicos estão sendo geridos.

Além disso, a elaboração deste demonstrativo permite a aferição da efetividade destes gastos, mesmo que não seja absoluta, tanto pelo próprio governo, quanto por um órgão externo que exerça controle sobre esses gastos, assim como, permite o debate pela sociedade, que é a legítima titular do interesse em relação a essas políticas públicas.

2.2 O CONTROLE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS PELO TCU

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

As renúncias tributárias estão sujeitas à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, através de controle externo a ser exercido pelo Congresso Nacional, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, em conformidade com determinação contida no artigo 70 da CF/88. Esse controle externo, por sua vez, deve ser exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

Dessa forma, conforme ressalta Estêvão Hovarth (2011, p. 188), o controle não se restringe à legalidade do ato, devendo analisar também a legitimidade e economicidade, que são conceitos de difícil determinação. Legitimidade, na visão do autor, está relacionada à vinculação do gasto à justiça, ou seja, que este gasto esteja em conformidade com os valores constitucionais, a exemplo da redistribuição de renda e do equilíbrio financeiro, que justificam que este gasto seja realizado para satisfação do interesse público, demonstrando a legitimação do governo para tanto. Isso porque, a renúncia tributária apenas pode ser admitida se houver autorização para a sua realização, ou seja, legitimação, assim como, ocorre com a própria atividade de tributação.

Neste aspecto, o TCU tem exercido um trabalho muito relevante em relação ao controle das renúncias tributárias, a exemplo da fiscalização das contas presidenciais. Destarte, como as renúncias de receitas decorrem de benefícios tributários, creditícios e financeiros, e estes são originados de políticas do Poder Executivo, então, também integram o objeto desses processos relativos às contas presidenciais. Dessa forma, tudo que é classificado pela Secretaria da Receita Federal como gasto tributário e que consta no DGT, é analisado pelo TCU, como decorrência da fiscalização da conta do presidente da República de determinado exercício.

Nos acórdãos proferidos nestes processos constam recomendações à SRF em relação a divulgação de dados que o TCU entenda serem imprescindíveis para o controle ser realizado, a exemplo das informações referentes às desonerações tributárias, em cumprimento aos princípios da publicidade, transparência e acesso à informação².

Por outro lado, nestes acórdãos também constam ‘alertas’ a respeito de irregularidades, como constatações de não atendimento dos requisitos legais exigidos das renúncias tributárias pelo artigo 14 da LRF, nos atos de proposição de ato normativo ou sanção presidencial de projeto de lei aprovado pelo poder legislativo, a exemplo da exigência de

² Vide Acórdão do TCU n. 1320/2017, rel. Bruno Dantas. Processo n. 012.659/2017-7. Data da sessão: 28/06/2017. Assunto: Prestação de Contas do Presidente da República referente ao exercício de 2016.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

demonstração da projeção do impacto orçamentário-financeiro, de modo que não afete as metas dos resultados fiscais ou, a indicação de medidas de compensação tributárias, bem como, a existência de cláusula fixando a vigência máxima de cinco anos.

Neste mesmo sentido, conforme ressalta Carlos Valder do Nascimento (2012, p. 153), o trabalho de fiscalização do TCU das renúncias tributárias também tem incluído auditorias que analisam a eficiência das políticas adotadas pelo governo, ou seja, se elas têm alcançado as metas para as quais foram implantadas, mesmo que seja apenas com base nos valores fornecidos pelo próprio governo.

Diante disso, é possível se constatar que, embora a análise realizada internamente pelo Poder Executivo a respeito dos gastos tributários despendidos, bem como, acerca das suas efetividades, possa não ser a ideal, a cobrança destes resultados por parte do TCU e o diálogo que se estabelece entre este e o poder Executivo já representa que esforços estão sendo realizados tendo em vista a avaliação das renúncias, para que estes gastos consigam atender ao interesse público buscado, mesmo que os resultados alcançados não sejam os mais satisfatórios possíveis.

3. OS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS A CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS (REFIS) E OS GASTOS TRIBUTÁRIOS

Conforme foi visto, são diversos os benefícios tributários que podem implicar renúncia de receitas e que, conseqüentemente, representam gastos tributários que devem ser periodicamente analisados pelo próprio governo que os instituiu, quanto pelos órgãos externos, que têm competência para fiscalizá-los.

Neste aspecto, merecem atenção os benefícios oriundos dos frequentes programas de refinanciamento de débitos tributários federais – REFIS. Destarte, desde 2001, com a Lei n. 9.964, que instituiu o REFIS observa-se que, periodicamente, têm sido editadas novas leis que instituem benefícios para que os contribuintes que possuem débitos tributários inadimplidos possam regularizá-los, obtendo certidão de regularidade fiscal, ou mesmo, encerrando discussões judiciais sobre o mérito do tributo devido.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Com efeito, a Lei nº 9.964/00 instituiu parcelamento de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos administrados pela Receita Federal e pelo INSS – Instituto Nacional do Seguro Social, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000. Os débitos passíveis de serem parcelados podiam estar constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, incluindo também aqueles oriundos de falta de recolhimento de valores retidos, conforme previsão do artigo 1º desta lei, além de incluir também as verbas referentes aos acréscimos legais – multa, de mora ou de ofício, juros moratórios e outros encargos (artigo 2º, §3º, da lei nº 9.964/00).

Esta lei definia que o valor das parcelas seria determinado com base em percentual da receita bruta da empresa (artigo 2º, §4º, inciso II, da lei mencionada). Além disso, obrigava a empresa a confessar de modo irrevogável e irretratável os débitos objeto do parcelamento (artigo 3º, inciso I, desta lei), exigindo apresentação de garantia, exceto se já houvesse em ação cautelar fiscal ou em execução fiscal (artigo 3º, §§3º e 4º, desta lei).

Posteriormente, uma série de outros parcelamentos sucederam ao Refis. Destarte, em 2003, foi editada a lei nº 10.684/03, que instituiu o parcelamento denominado PAES, que, copiando os parâmetros da lei nº 9.964/00, de modo geral, em relação aos débitos passíveis de serem parcelados, bem como, exigindo que o contribuinte que aderisse confessasse de modo irretratável estes débitos, desistindo dos litígios administrativos e judiciais que houvesse.

Em seguida, foi editada a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, que, novamente, introduziu o benefício do parcelamento de débitos fiscais federais, ampliando o rol de débitos passíveis de serem parcelados, em razão de admitir a inclusão neste benefício de débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003 e exigindo, da mesma forma que nos anteriores, a confissão do débito e a desistência de litígios administrativos e judiciais. Além disso, este benefício permitia, até mesmo, a inclusão de débitos que estivessem incluídos em parcelamento anterior e tivessem sido deste excluídos por falta de pagamento.

Após aproximadamente dois anos, foi publicada a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, que, posteriormente, foi convertida na lei nº 11.941/09, a qual trouxe uma série de benefícios aos devedores, em condições ainda mais benéficas que os parcelamentos anteriores, além de benefícios relativos a pagamentos à vista com descontos ainda maior de juros moratórios e multa moratória.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Com efeito, esta lei trouxe ao devedor tributário a possibilidade de parcelar seu débito em até 180 (cento e oitenta) parcelas mensais e sucessivas os débitos com vencimento até 30 de novembro de 2008, o que incluía, também, eventual saldo remanescente dos parcelamentos do Refis, PAES e PAEX, mesmo que originado da exclusão destes parcelamentos. Além disso, o objeto deste parcelamento era tão amplo como os demais, abrangendo débitos constituídos ou não, inscritos ou não, ajuizados ou não.

Ademais, diferentemente dos parcelamentos anteriores, não trouxe nenhuma vedação à inclusão de débitos relativos a impostos e contribuições retidos na fonte neste parcelamento, tendo em vista o disposto no artigo 13 desta lei, que previu expressamente a não aplicação do artigo 14 da lei nº 10.522/02. Da mesma forma que em relação aos parcelamentos anteriores, foi determinado que a opção a este parcelamento implicaria a confissão irrevogável e irretroatável dos débitos a serem parcelados, assim como confissão extrajudicial.

Além disso, essa lei previu outros benefícios além de parcelamento, como a possibilidade de quitação do valor principal do débito à vista, liquidando juros moratórios e multa com descontos e com utilização de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, a possibilidade de quitar o valor principal do débito à vista obtendo-se descontos nos juros e multa e ainda a possibilidade de utilizar depósitos judiciais para quitar o débito à vista, obtendo descontos nos juros moratórios e multa.

Passados aproximadamente quatro anos da publicação desta lei, o prazo para adesão a este parcelamento foi reaberto pela lei nº 12.865/2013, mantendo-se todas as demais condições previstas na lei nº 11.941/09, o que significa que não foi criado novo parcelamento, como costumava ocorrer, mas apenas reaberto o prazo para opção ao anterior. Ressalta-se que o prazo de adesão previsto nesta lei foi ainda prorrogado pela Lei n. 12.973/14.

Poucos meses após, foi instituído novo parcelamento pela Lei n. 12.996/14, que admitia a inclusão no benefício de débitos com vencimento até 31 de dezembro de 2013, conforme previsão do artigo 2º, §1º, desta lei, acrescentando como requisito a necessidade de antecipação de 10% do valor da dívida na hipótese em que este fosse inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou de 20%, se fosse superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais). Acrescenta-se que o prazo previsto na Lei n. 12.996/14 para adesão aos seus benefícios foi, ainda, prorrogado pela Lei n. 13.043/14.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

No primeiro semestre de 2017 foi instituído o PRT – programa de regularização tributária pela MP n. 766, de 04 de janeiro de 2017, que permitia o parcelamento de débitos tributários, com a condição de que o devedor incluísse todos os débitos de sua titularidade no programa, implicando a sua confissão irretratável e a desistência dos litígios administrativos e judiciais. Diversos benefícios estavam presentes nesta Medida Provisória, não apenas parcelamentos, mas também pagamento à vista dos débitos com descontos em juros moratórios e multa. Esta Medida Provisória não foi convertida em lei, porém, produziu efeitos para aqueles que aderiram no período em que vigia.

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória n. 783, de 31 de maio de 2017, instituindo o programa especial de regularização tributária, que também previu uma série de benefícios relativos a pagamentos à vista e parcelamentos com descontos nos juros moratórios e na multa. Esta medida provisória, por sua vez, foi alterada pelas MPs n.s 798/2017 e 804/2017, sendo convertida na Lei n. 13.496/2017, para que os benefícios fossem ainda mais vantajosos para os devedores, no que se refere aos descontos e modalidades nela previstos.

Dessa forma, nota-se que a concessão destes benefícios tem se tornado rotina para o governo tendo em vista a periodicidade com que são instituídos. No entanto, é notório que os descontos que são concedidos, em decorrência da adesão a estes benefícios, representam uma considerável perda de receita tributária, tanto em relação ao valor do débito principal, já que são concedidos descontos nos juros moratórios que refletem a atualização do débito, quanto, em relação ao valor da penalidade (multa de ofício ou moratória).

Destarte, questiona-se se os mencionados benefícios, concedidos em relação a créditos tributários federais através de leis de parcelamentos e pagamentos à vista com descontos de juros e multa, não deveriam ser considerados renúncia tributária em consonância com o conceito estudado nos capítulos anteriores, respeitando-se a previsão do artigo 14, §1º, da LRF. Diante disso, esse tema será melhor desenvolvido no subcapítulo seguinte.

3.1 A NATUREZA DO REFIS SOB A ÓTICA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

O Refis, como programa de refinanciamento de débitos fiscais federais, nos quais se incluem os débitos tributários federais, implicam descontos em valores relativos a juros moratórios e à multa. Dessa forma, embora possa-se identificar a presença da anistia nestes programas, não se restringe a esta, pois implica desconto no próprio valor do débito tributário, já que os juros moratórios correspondem à atualização do valor principal do débito.

Destarte, em relação ao desconto integral do valor da multa moratória, que integra determinado débito tributário, não há dúvidas que consiste em anistia, pois se refere à remissão de penalidades pecuniárias, como já visto, enquadrando-se em hipótese prevista no §1º do artigo 14 da LRF. Ocorre que estes programas, tanto, no que se refere aos parcelamentos, quanto, aos pagamentos à vista, abrangem outros descontos, que permitem a redução do próprio valor principal do débito, como foi explicado. Daí a importância de se conferir maior atenção a estes programas.

Foi visto em capítulo anterior que a renúncia de receita é originada a partir de uma política governamental que tem em vista objetivos econômicos e sociais, compensatórios ou incentivadores. Nos programas do Refis é possível se identificar objetivos incentivadores da Economia, tendo em vista que buscam exatamente permitir que contribuintes que estão em difícil situação financeira consigam se recuperar da crise, retomado o crescimento e contribuindo para o desenvolvimento da economia do país.

Ademais, a despeito de esses programas não se referirem necessariamente à anistia ou a remissão de débitos tributários, podendo trazer características de um ou de outro, não deixam de conferir um tratamento diferenciado ao contribuinte que possua as características exigidas pela norma instituidora do programa.

Neste sentido, Marcos Nóbrega (2002, p. 27-28), ao analisar as hipóteses de renúncia de receitas tributárias previstas no §1º do artigo 14 da LRF, ressaltou que o parcelamento do tributo com dispensa de juros e multa caracteriza tratamento diferenciado, podendo-se afirmar que existe redução efetiva de arrecadação, diferentemente da hipótese de diferimento do pagamento do tributo, em que ocorre apenas a postergação do pagamento.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Elcio Fiori Henriques (2009, p. 188) também possui este entendimento, defendendo que na hipótese de instituição de parcelamentos em que seja concedida exclusão de juros ou multa de mora, verifica-se efetivo benefício fiscal nos valores excluídos, correspondendo a gasto tributário.

Dessa forma, é possível se concluir que os benefícios previstos nos programas de Refis mencionados representam verdadeiros benefícios fiscais e, conseqüentemente, gastos tributários, pois, no caso dos parcelamentos, não se restringem a conceder o diferimento da data de pagamento dos tributos, mas, também, concedem descontos nos juros e multas, que implicam reduções nos valores destes débitos. Desse modo, exatamente porque as reduções não são apenas de multa, mas, também dos juros moratórios, o próprio valor do tributo é reduzido, podendo-se afirmar que se trata de hipótese de renúncia tributária e não apenas de anistia.

O mesmo há que se afirmar e ainda com mais razão em relação a outros benefícios que também integram esses programas, repetindo-se a cada nova lei instituidora destes benefícios, a exemplo dos pagamentos à vista com descontos de juros e multas e o pagamento à vista do principal com utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL para quitação dos juros e multa moratórios.

Nestes exemplos, pode ou não haver diferimento de data de pagamento, caso o valor do débito a ser pago à vista possa ser pago em poucas parcelas, mesmo assim, bem menos parcelas do que o parcelamento propriamente, mas, mesmo assim, os descontos nos juros e multas moratórias nestes casos são ainda maiores que nos parcelamentos, considerando que o valor principal do débito será pago prontamente.

Ocorre que o governo não tem entendido que os valores dos descontos resultantes destes programas de refinanciamento sejam benefícios fiscais, não fazendo constar do DGT. Destarte, a despeito de efetuar o levantamento das informações relativas à arrecadação decorrente destes programas de refinanciamento, não considera que resultem em verdadeiro gasto tributário.

Isso porque, caso considerasse, deveriam fazer um levantamento específico dos valores referentes aos benefícios concedidos, quais sejam: reduções de juros e multa, diferente de se apurar valores decorrentes da arrecadação em razão destes programas, já que estes últimos se referem a tudo o que foi arrecadado em decorrência das adesões a estes benefícios, inclusive, a parte do débito sobre a qual não incidiu desconto.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Com efeito, nota-se que a divulgação dos valores, referentes aos montantes pagos a título dos programas de refinanciamento, decorrem de provocações externas, do Congresso Nacional e do Tribunal de Contas da União, que, muitas vezes, compõem a própria fiscalização das contas presidenciais.

No entanto, observa-se que os valores referentes aos pagamentos a título de benefícios das diversas espécies de programas de refinanciamento são classificados pelo TCU nos acórdãos de julgamento das contas presidenciais como ‘ações de recuperação de créditos’ nas instâncias administrativas e judicial, que têm previsão no artigo 58 da LRF, deixando de relacioná-los a gastos tributários³. O artigo 58 da LRF dispõe a respeito do conteúdo da prestação de contas dos chefes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e do Ministério Público, determinando que devem mencionar, entre outros, ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial.

Ocorre que, considerar os parcelamentos de créditos tributários e outros benefícios correlatos, que também integram os programas de refinanciamento, como ações de recuperação de crédito é pressupor que estes créditos nunca seriam pagos caso não fossem objeto deste tipo de benefício em razão da situação financeira dos contribuintes, o que pode ser questionado, senão vejamos.

De acordo com o relatório de auditoria anual de contas da RFB⁴ (2016, p. 12), relativo ao ano exercício de 2015, os mencionados benefícios de refinanciamento da dívida fiscal, que são periodicamente concedidos pelo governo federal, representam política fiscal que tem por escopo a recuperação de créditos fiscais, assim como, a regularização da situação fiscal de contribuintes que estejam com dificuldades financeiras.

³ Vide: item 4.1.2.10 do acórdão do TCU n. 1320/2017, rel. Bruno Dantas. Processo n. 012.659/2017-7. Data da sessão: 28/06/2017. Assunto: Prestação de Contas do Presidente da República referente ao exercício de 2016; item 3.5.1.3 do acórdão do TCU n. 1464/2015, rel. Augusto Narde. Processo n. 005.335/2015-9. Data da sessão: 17/06/2015. Assunto: Prestação de Contas do Presidente da República referente ao exercício de 2014. item 3.3.3.3 do acórdão do TCU n. 1338/2014, rel. Raimundo Carreiro. Processo n. 005.956/2014-5. Data da sessão: 28/05/2014. Assunto: Prestação de Contas do Presidente da República referente ao exercício de 2013; item 3.3.2.3 do acórdão do TCU n. 1274/2013, rel. José Jorge. Processo n. 006.617/2013-1. Data da sessão: 29/05/2013. Assunto: Prestação de Contas do Presidente da República referente ao exercício de 2012.

⁴ Disponível em <https://auditoria.cgu.gov.br/download/9091.pdf>. Acesso em 16/11/2017.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Ocorre que, conforme consta deste mesmo relatório (2016, p. 04), foi apurado que os contribuintes, que possuem faturamento anual superior a 150 milhões de reais, aderiram a, ao menos, três parcelamentos destes mencionados anteriormente, de modo que 68% das dívidas parceladas, no período de 2000 a 2009, é de titularidade destes contribuintes.

Isso significa que a opção pelo parcelamento por parte destes contribuintes não está relacionada às suas situações fiscais, já que a não instituição destes benefícios não prejudicaria esses contribuintes, cuja situação fiscal já estava regular, embora estes débitos ainda não tivessem sido pagos em razão de o contribuinte estar litigando administrativamente ou judicialmente. Ou seja, não seria necessária a instituição destes benefícios para se obter o adimplemento destes créditos, motivo pelo qual não podem ser considerados irrecuperáveis.

Ademais, foi mencionado neste relatório (2016, p. 14), também, que a reiteração da instituição de parcelamentos de créditos fiscais federais tem estimulado os litígios, em razão de incentivar grandes contribuintes a litigar, administrativamente e judicialmente, com intuito protelatório do pagamento dos débitos, a fim de se aguardar a instituição de um novo parcelamento, principalmente na hipótese de insucesso da contenda.

Essa situação é ainda mais evidente no exemplo do grande contribuinte que litiga durante anos através de processo administrativo e judicial e, mesmo após o trânsito em julgado da decisão judicial a ele favorável, este contribuinte opta por aderir a determinado parcelamento. Neste caso, o crédito nitidamente não é irrecuperável, tanto em razão da situação fiscal deste contribuinte, quanto da irrecurribilidade da decisão que determinou que o crédito era devido.

No entanto, as leis que instituem os parcelamentos não distinguem aqueles créditos que ainda estão em início de discussão judicial daqueles que já tiveram a sua exigibilidade confirmada por decisão judicial irrecorrível. Além disso, o contribuinte que já tenha decisão irrecorrível em seu desfavor sequer terá que cumprir a condição estabelecida para adesão aos benefícios em questão, relativa à confissão irretratável do débito a ser beneficiado.

Dessa forma, nota-se que, estes benefícios de refinanciamento não representam necessariamente medidas de recuperação de crédito, pois existem créditos que, mesmo sendo recuperáveis, são incluídos nestes benefícios por motivos de planejamento tributário do contribuinte, demonstrando que não se trata de medida de auxílio à sua situação financeira, mas, de diminuição dos custos tributários da empresa.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Além de grande parte dos contribuintes beneficiados com esses programas de refinanciamento do débito tributário federal já estarem em situação fiscal regular, nota-se que, no caso dos créditos cujas exigibilidades já tinham sido confirmadas por decisão judicial irrecorrível, de modo que os contribuintes não teriam mais opções além de efetuar o pagamento integral destes débitos, os descontos resultantes destes benefícios apresentam-se como verdadeiras renúncias de receitas tributárias.

Portanto, diante do que foi demonstrado neste subcapítulo, os descontos de juros e multa moratória concedidos nos programas de refinanciamento do débito tributário federal não podem ser classificados apenas como medidas de recuperação de crédito, devendo ser considerados renúncias tributárias, em razão de apresentarem todos os elementos do conceito de gasto tributário, bem como, por conferirem tratamento diferenciado, devendo seguir o regime previsto no artigo 14 da LRF.

3.2 O IMPACTO DO REFIS SOBRE A ARRECAÇÃO DA UNIÃO

Como foi visto no subcapítulo anterior, a despeito de o governo adotar como política econômica de recuperação de crédito os reiterados benefícios de refinanciamento do débito tributário federal, os efeitos buscados não têm sido alcançados, representando, na realidade, conforme demonstrado, renúncia de receita tributária relativamente aos descontos concedidos nos juros e multa moratória da dívida fiscal.

Nota-se, ademais, que, na maioria das vezes, além de estes benefícios não atingirem contribuintes que estão em situação de crise financeira, ainda podem provocar comportamentos indesejados, de estímulo ao não pagamento de débitos tributários na expectativa de poder incluí-los em programas de refinanciamento, o que acaba por acarretar a diminuição da arrecadação tributária.

Neste aspecto, conforme ressalta Nelson Leitão Paes (2013, p. 03), o hiato tributário, que pode ser definido como a diferença entre a arrecadação potencial legal e a que efetivamente ingressa nos cofres públicos, que normalmente é de 30% (trinta por cento), aumenta em 4% (quatro por cento) com a concessão dos parcelamentos, enquanto, a arrecadação acaba diminuindo posteriormente em decorrência da inadimplência.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Isso mostra que a expectativa da instituição de novos parcelamentos direciona o contribuinte ao não pagamento espontâneo do débito tributário, ou seja, na data do seu vencimento, já que este opta por sempre aguardar que sejam concedidos novamente esses benefícios. Dessa forma, conforme afirma o autor, verifica-se que a arrecadação, de modo geral, diminui com os parcelamentos, ou seja, esses lhe causam um impacto negativo.

A diminuição do pagamento em momentos posteriores ao da adesão reflete tanto os casos em que os contribuintes desistem daquele parcelamento para migrar para outros instituídos posteriormente, em razão de estes possuírem condições mais benéficas, quanto, quando se tornam inadimplentes, sendo excluídos do parcelamento por rescisão. Em relação a esta última situação, Nelson Leitão Paes (2013, p. 06) ressalta que 90% (noventa por cento) do estoque de débitos dos diversos parcelamentos instituídos não foi pago, refletindo ainda mais intensamente o baixo índice de recuperação de crédito destes benefícios, assim como, as suas ineficácias arrecadatórias.

A inadimplência como consequência da concessão reiterada de parcelamentos também é um dos resultados apurados no relatório de auditoria anual de contas da RFB⁵ (2016, p. 12-13). Destarte, afirma-se neste relatório que foi constatada a existência de reflexos negativos na arrecadação expressados pelo Índice de Adimplência do Crédito Tributário (IACT). Com efeito, verificou-se que houve queda deste indicador em razão do oferecimento de sucessivos parcelamentos especiais, desestimulando a adimplência dos contribuintes.

Frederico Leite Faber e João Paulo Martins da Silva (2016, p. 162) também possuem o entendimento de que os parcelamentos têm contribuído para a inadimplência dos contribuintes ao asseverar que estes benefícios são encarados pelos agentes econômicos como incentivos ao não cumprimento tempestivo de suas obrigações tributárias, utilizando-os como instrumento de postergação do cumprimento destes débitos.

Além disso, após a utilização de ferramentas da econometria, considerando-se dados disponibilizados pela SRFB, os autores (2016, p. 184) concluíram que a instituição de parcelamentos impede que se mantenha a regularidade da arrecadação, de modo que a expectativa de reabertura de novos parcelamentos influencia de modo negativo a arrecadação induzida, principalmente, considerando que os grandes contribuintes, que têm extrema relevância

⁵ Disponível em <https://auditoria.cgu.gov.br/download/9091.pdf>. Acesso em 16/11/2017.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

no montante da arrecadação federal, participam de modo representativo destes parcelamentos, que reflete o não pagamento regular de seus débitos tributários.

Ainda nesta mesma linha de raciocínio, de acordo com os dados extraídos de acórdãos do TCU que fiscalizaram as contas do presidente da república em diversos exercícios, verifica-se que, nos anos que são instituídos os parcelamentos, a arrecadação recebe um incremento significativo, diminuindo nos anos seguintes, conforme se pode verificar nos gráficos relativos à arrecadação de valores pagos a título de parcelamento a seguir (gráficos 1 e 3). Isso também reafirma o entendimento de que a adesão aos parcelamentos não acarreta um aumento efetivo da arrecadação. Por outro lado, a diminuição do estoque em determinados anos, que se verifica nos gráficos 2 e 4, não representa apenas a quitação dos débitos, podendo refletir, até mesmo primordialmente, a rescisão dos parcelamentos.

Gráfico 1

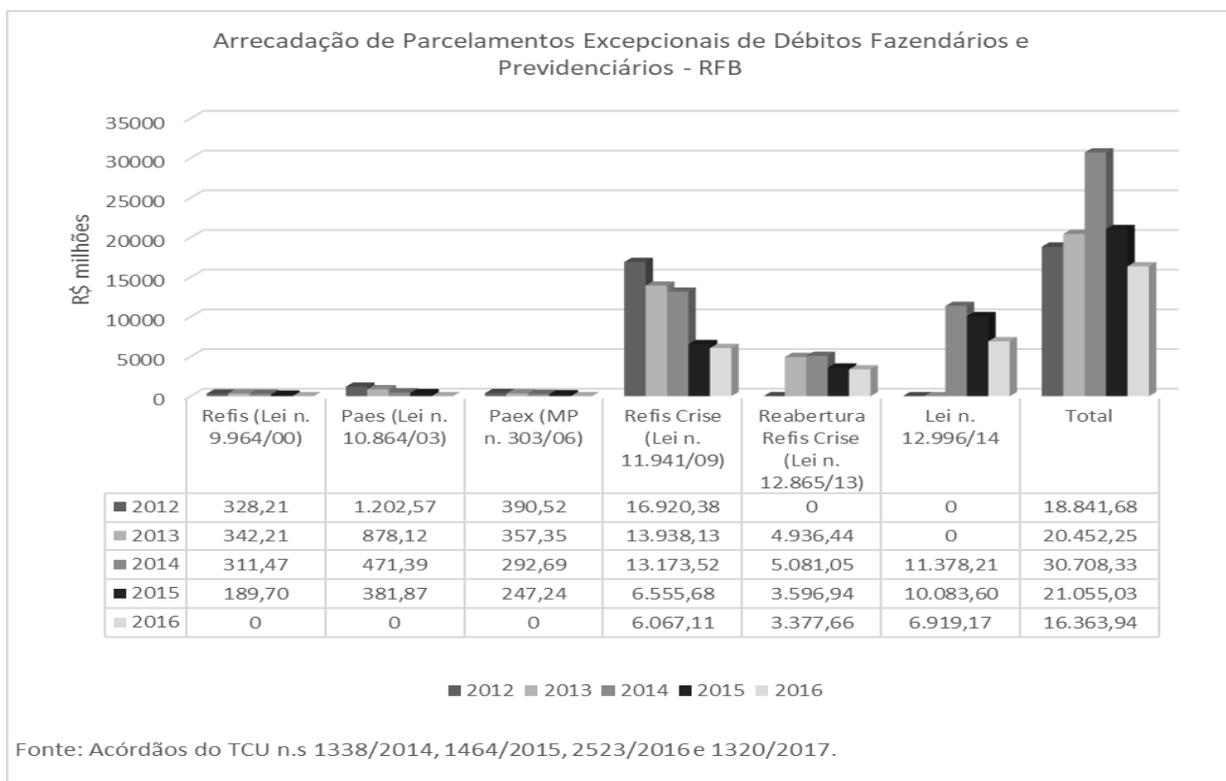


Gráfico 2

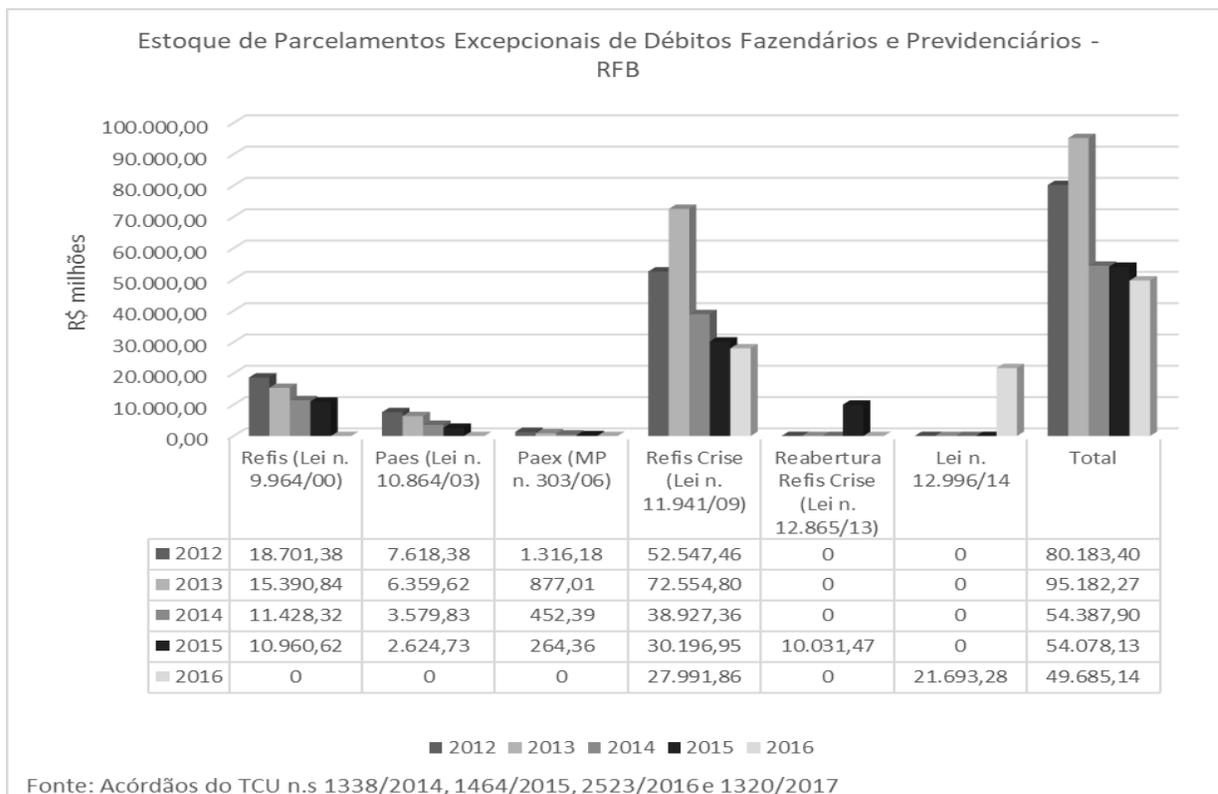
Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)


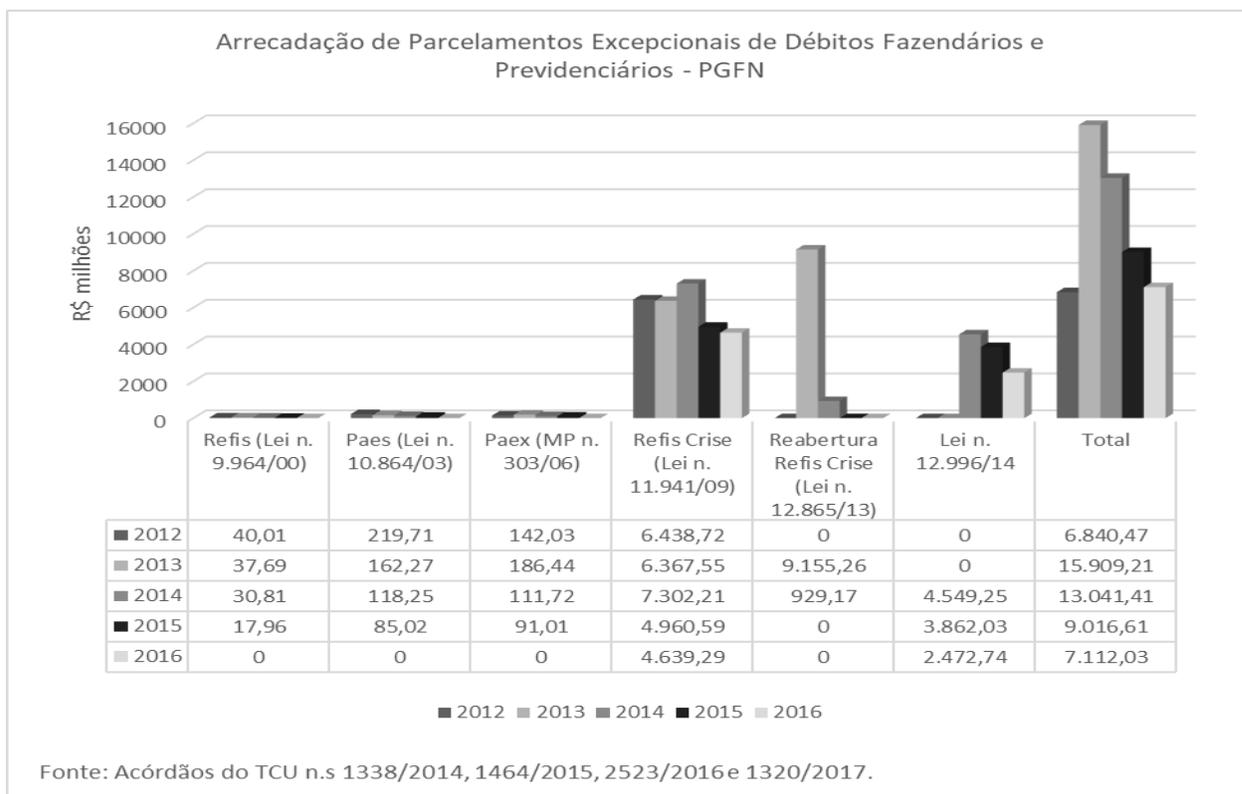
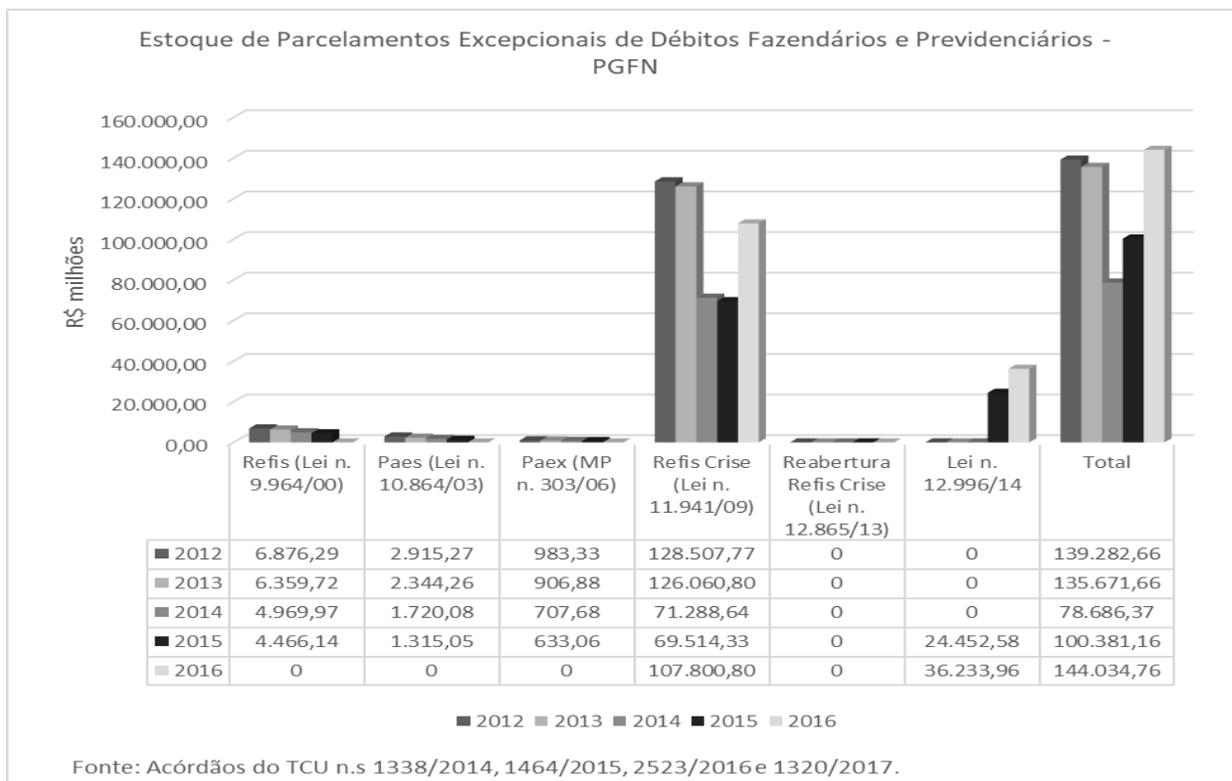
Gráfico 3


Gráfico 4



No acórdão n. 1295/2017⁶ do TCU, relativo ao levantamento de dado sobre a Previdência, consta em seu item 9.6 que a PGFN foi provocada para que se manifestasse a respeito da MP n. 766/17, que instituiu o PRT (programa de regularização tributária) e que ainda estava em vigor à época. Diante disso, foi editada a Nota Técnica PGFN/CDA n. 375/2017 em que ficou consignada a desaprovação dos termos do benefício como previsto nesta MP em razão da potencial perda de arrecadação, além de ser criticada a edição sucessiva de parcelamentos especiais com possibilidade de redução de juros, multa e demais encargos, pois conduz à chamada ‘cultura do inadimplemento’.

⁶ Acórdão do TCU n. 1295/2017, rel. José Múcio Monteiro. Processo n. 001.040/2017-0. Data da sessão: 21/06/2017.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Por fim, cumpre mencionar o recente acórdão do TCU, de n. 2208/2017⁷, que, no item 9.2, determinou à Secretaria do Tesouro Nacional que reavaliasse a previsão de arrecadação decorrente do PERT (Programa de Regularização Tributária – mencionada no subcapítulo 3.1) de R\$ 13 bilhões para 2017, tendo em vista que até o término do seu primeiro período de adesão – 31/08/2017 – tinha sido arrecadado apenas R\$ 1,8 bilhão.

Além disso, foi exigido maior comprometimento em relação aos parâmetros das estimativas adotados, pois não estavam sendo confirmados pelos dados reais obtidos. Neste caso, como a justificativa para a implantação do programa de regularização de débitos tributários era exatamente o incremento da arrecadação, o que auxiliaria no cumprimento da meta fiscal pelo governo, o processo de fiscalização resultou no questionamento desta justificativa, que tinha sido demonstrada através de estimativas de arrecadação (R\$ 13 bilhões) que restaram frustradas, pois se constataram valores bem inferiores. Mesmo diante desta decisão do TCU, a MP n. 783/2017 sofreu alterações na sua redação original para trazer condições ainda mais benéficas àqueles que aderissem aos benefícios nela previstos.

Portanto, verifica-se que a despeito de ser utilizado reiteradamente o argumento de que os benefícios de refinanciamento geram o aumento da arrecadação, até o presente momento esse resultado não tem sido confirmado. Contrariamente, foi constatado que a reiteração da instituição destes benefícios influencia no comportamento dos contribuintes, que passam a optar por aguardar novas instituições de parcelamentos ao invés de adimplir os débitos tributários espontaneamente. Com isso, a instituição destes benefícios implica, na realidade a renúncia tributária em relação aos valores objeto dos descontos legais, tendo em vista que estimula o não pagamento de débitos nas suas datas de vencimento, mesmo por aqueles que não possuem dificuldades financeiras.

⁷ Acórdão do TCU n. 2208/2017, rel. Vital do Rêgo. Processo n. 021.267/2017-0. Data da sessão: 04/10/2017.

4. DAS CONCLUSÕES

No presente estudo, antes de se analisar o tema dos benefícios de refinanciamento do débito tributário federal, buscou-se definir os gastos públicos indiretos, através de uma comparação com os próprios gastos diretos, que possuem previsão orçamentária.

Destarte, foi possível se concluir que, a despeito de os gastos públicos indiretos não estarem previstos no orçamento anual, para que fossem confrontados com as receitas públicas, são submetidos à divulgação pública, possibilitando que toda a sociedade possa tomar ciência de seus valores e compará-los com os próprios gastos públicos diretos.

Foi estudado também que o conceito de gastos públicos indiretos não equivale ao de benefícios fiscais, pois estes compreendem, além de benefícios tributários e creditícios, também os benefícios financeiros, sendo estes últimos, gastos públicos diretos.

Os gastos tributários, por sua vez, como espécies de gastos públicos indiretos, estão discriminados no artigo 165, §6º, da CF/88, que exige que seus efeitos constem de demonstrativos regionalizados, podendo ser conceituados como renúncias de receitas públicas por meio do sistema tributário, tendo em vista finalidades econômicas e sociais. Neste aspecto, os gastos tributários podem ter caráter incentivador da economia ou compensatório de eventual serviço público que deveria ser prestado pelo governo, mas o foi apenas de modo insuficiente.

A LC n. 101/2000 também dispôs a respeito dos gastos tributários no *caput* do seu artigo 14, determinando que a concessão de renúncias tributárias devem estar acompanhadas de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, além de listar alguns exemplos de renúncias em seu §1º. Conforme restou demonstrado, o rol de renúncias previsto neste §1º é apenas exemplificativo, pois contém hipótese geral relativa a qualquer benefício que confira ‘tratamento diferenciado’, não se restringindo os casos de renúncia aos nele listados.

A exigência de publicação destes gastos, através dos demonstrativos de gastos tributários, além de ser uma decorrência do dispositivo constitucional supramencionado, que foi reafirmado pelo artigo 5º, inciso II, da LC n. 101/2000, também reflete a transparência que todo e qualquer gasto público deve possuir, independentemente de constar ou não no orçamento anual, permitindo a participação da sociedade na gestão dos bens públicos. Também a fiscalização

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

externa exercida pelo TCU dos gastos tributários permite um aprimoramento das políticas econômicas a ele relacionadas, assim como, um debate maior a respeito de suas efetividades.

Finalmente, adentrando o tema específico deste estudo, foi visto que diversos benefícios de refinanciamento, que foram concedidos sucessivamente, desde 2000 (através da Lei n. 9.964/2001) até os dias de hoje (MP n. 783/2017 convertida na Lei n. 13.496/2017), concederam descontos em juros, multas e demais encargos, estabelecendo condições bem vantajosas aos contribuintes. Diante disso, foi estudada a natureza destes descontos, concluindo-se que são efetivamente benefícios tributários (renúncias de receitas), pois não se restringem à prorrogação do prazo de pagamento dos débitos tributários, já que implicam efetiva redução dos seus valores.

Mesmo assim, por ora, esses benefícios têm sido analisados pelo TCU como espécies de ações de recuperação de créditos, em conformidade com o artigo 58 da LRF, o que já representa um avanço no sentido de se divulgar ao público os seus valores. No entanto, conforme foi visto, estes benefícios implicam consequências que não estão necessariamente relacionadas à recuperação de crédito, já que a maior parte do montante de dívidas parceladas pertence a contribuintes com alto faturamento, que não possuem dificuldades financeiras. Desse modo, foi devidamente demonstrado que estes benefícios de refinanciamento não auxiliam o governo no aumento da arrecadação de modo geral ou na contenção dos efeitos da inadimplência.

Por outro lado, foi demonstrado também que, além de não conterem os efeitos da inadimplência, podem estimulá-la, em razão de incentivarem os contribuintes a discutir administrativamente e judicialmente o débito, com a intenção de protelar o seu pagamento, aguardando que seja instituído novo benefício tributário. Destarte, os próprios órgãos que integram o Ministério da Fazenda, como a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional têm ressaltado que o impacto que esses programas de refinanciamento do débito tributário federal (REFIS) têm causado na arrecadação é negativo.

Da mesma forma, o TCU tem cada vez mais dado atenção ao tema ao exigir, inclusive, que a Secretaria do Tesouro Nacional justifique a aprovação de benefícios cuja estimativa de arrecadação não se confirme na prática, o que poderia prejudicar o cumprimento das metas fiscais do governo federal, embora este assunto ainda precise ser mais desenvolvido.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

Portanto, foi possível se constatar, através da presente monografia, que os programas de refinanciamento dos débitos tributários federais envolvem a concessão de verdadeiros gastos tributários, ou seja, renúncias de receitas tributárias, devendo ser assim considerados quando da elaboração do Demonstrativo de Gastos Tributários, exigindo-se que os seus valores sejam divulgados e permitindo-se a comparação destes com valores de gastos públicos diretos. Essa divulgação, por sua vez, é essencial para estimular o debate sobre a efetividade destes programas e continuação de suas instituições, verificando-se se eles efetivamente têm gerado os resultados que os justificam.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto; DINIZ Érica. *Benefícios fiscais concedidos (e mensurados) pelo governo federal*. **IBRE/FGV**, Rio de Janeiro, jan. 2014. Seção Economia do Setor Público. Disponível em <<https://goo.gl/KECvFH>>. Acesso em 28 ago. 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Avaliação de eficiência e efetividade é necessária em nossa política econômica*. **Consultor Jurídico**, São Paulo, fev. 2016. Seção Estado da Economia. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2016-fev-21/estado-economia-avaliacao-eficiencia-necessaria-nossa-politica-economica> >. Acesso em 11 out. 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos*. **Consultor Jurídico**, São Paulo, ago. 2015. Seção Estado da Economia. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>>. Acesso em 03 set. 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *A política econômica da desoneração da folha de pagamento*. **Consultor Jurídico**, São Paulo, set. 2015. Seção Estado da Economia. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-set-27/estado-economia-politica-economica-desoneracao-folha-pagamento>>. Acesso em 03 set. 2017.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios*. **Consultor Jurídico**, São Paulo, jul. 2017. Seção Estado da Economia. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios>>. Acesso em 03 set. 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Existe, realmente, um aumento estrondoso de renúncias tributárias?* **Consultor Jurídico**, São Paulo, dez. 2015. Seção Estado da Economia. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2015-dez-20/estado-economia-existe-realmente-aumento-estrondoso-renuncias-tributarias>>. Acesso em 03 set. 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Hermenêutica da Ordem Econômica Constitucional e o Aspecto Constitutivo da Concretização Constitucional*. Disponível em < https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/373837/mod_resource/content/2/Artigo%20hermen%C3%AAutica%20ordem%20econ%C3%B4mica.pdf>. Acesso em 10 set 2017.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. *A constituição dirigente invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia da constituição econômica*. In: Separata do Boletim de Ciências Econômicas, XLIX. Gráfica de Coimbra: Coimbra, 2006.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BERCOVICI, Gilberto. *O ainda indispensável Direito Econômico*. In: Direitos Humanos, Democracia e República. Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. *Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro*. In: Curso de Iniciação em Direito Tributário. BARRETO, Aires F. BOTALLO, Eduardo Domingos (coords.). São Paulo: Dialética, 2004.

CARVALHO, Raimundo Elói de. *Gastos Tributários no Brasil, Seminário BID/FMI*. Disponível em
<[http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/Eventos/SeminarioInterBIDFMI/T
extoQuadrosGASTOSTRIBUTARIOSNOBRASILSEMINARIO.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/Eventos/SeminarioInterBIDFMI/TextoQuadrosGASTOSTRIBUTARIOSNOBRASILSEMINARIO.pdf)> Acesso em 01/10/2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª ed. 3ª tir. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Lei de Responsabilidade Fiscal, 10 anos de vigência – questões Atuais*. São Paulo: Conceito Editorial, 2010.

FABER, Frederico Igor Leite; SILVA, João Paulo Ramos Fachada Martins da. *Parcelamentos Tributários – Análise de Comportamento e Impacto*. Disponível em
<[http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/artic
le/view/201/89](http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/artic
le/view/201/89)> Acesso em 10/11/2017.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2007.

_____. *Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n. 101/2000 comentada e Legislação Correlata Anotada*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

HENRIQUES, Elcio Fiori. *O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro*. 2009. 221p.1v. Dissertação de mestrado-Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 10/08/2009.

MARTINS. Ives Gandra; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposicion*. Parte I. Trad. por José Zamit Ferrer. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma abordagem do art. 14 da LRF*. Disponível em <<https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>> Acesso em 01/11/2017.

NOVOA, César Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

PAES, Nelson Leitão. *Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária*. Disponível em <<https://www.revistas.usp.br/ee/article/view/47002>> Acesso em 12/11/2017.

ROTHMANN, Gerd W. *Tributação, sonegação e livre concorrência*. In: Princípios e limites da tributação 2 – Os princípios da ordem econômica e a tributação. Roberto Ferraz (coord.). São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2009.

ROYO, Fernando Pérez. *Derecho financeiro y tributário, parte general*. 20ª ed. Madrid: S.L. Civitas Ediciones, 2010.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 3 (set-dez/2018)

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Tributação e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Aires Barreto*. Coleção: Tributação e Desenvolvimento. São Paulo: Quatier Latin, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ªed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Interpretação e integração da lei tributária*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 2010.

VILLELA, Luiz. *Gastos tributários: medición de la erosión de la base imponible*. In: La recaudación potencial como meta de la Administración Tributaria. CIAT. 40ª Asamblea General. Florianópolis, 2006.