

A proposição legislativa e a estimativa de impacto: uma limitação para a concessão dos benefícios fiscais

Carolina de Resende Pires Miranda Rodrigues

Resumo

O presente trabalho tem por escopo discutir um relevante limite à instituição de benefícios fiscais, qual seja: o de que as proposições legislativas apresentem uma estimativa do impacto orçamentário e financeiro das medidas que representem renúncia fiscal. A restrição mostrou-se necessária e passou a constar do ordenamento jurídico brasileiro com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo importante para assegurar a prudência, a responsabilidade e a transparência às decisões de gasto público, que contemplam as normas que almejem a criação ou ampliação de exonerações tributárias, na medida em que o Estado, ao deixar de arrecadar o tributo, total ou parcialmente, abre mão de receita que poderia ser usada para o financiamento de outras políticas públicas. O estudo conclui que houve, a partir de 2016, com a Emenda Constitucional nº 95, a constitucionalização da mencionada exigência com o acréscimo do art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que, por sua clareza e importância, deve ser prestigiado com máxima força. Agora, a ideia de responsabilidade fiscal ocupa patamar de especial posição no quadro dos valores constitucionais e contribui para que a produção legislativa brasileira seja feita de forma transparente e democrática, além de comprometida com o equilíbrio das contas públicas e com o planejamento fiscal. Argumenta-se, ainda, que, em uma democracia deliberativa, a exigência de fundamentação pública e de apresentação prévia da estimativa de impacto orçamentário e financeiro alcança, inclusive, a decisão de alterar as alíquotas de impostos quando esta é feita exclusivamente pelo Poder Executivo. Finalmente, discute-se a iniciativa parlamentar em matéria tributária, bem como as dificuldades por ele enfrentadas para a apresentação de medidas que resultem em renúncia de receitas tributárias, dada a assimetria informacional e a ausência de instrumentos institucionais efetivos para o conhecimento dos dados necessários à instrução da proposição legislativa.

Palavras-chave: Processo Legislativo; Estimativa de impacto orçamentário e financeiro; Gasto tributário.

Abstract

The aim of this paper is to discuss a significant limit on the establishment of fiscal benefits, namely: legislative proposals must present an estimate of the budgetary and financial impact of the measures that represent fiscal renunciation. Such restriction was necessary to ensure prudence, accountability and transparency on the spending decisions of public resources, which contemplate the norms that enhances the creation or expansion of tax exemptions, as the State, by resigning to collect the tax, totally or partially, gives up revenue that finances other public policies. The study concludes that, since 2016, there was a constitutionalization of the aforementioned requirement with the addition of art. 113 of the ADCT that due to its clarity and importance should be honored with maximum force. Presently, the idea of fiscal responsibility occupies a special position within the framework of constitutional values and contributes to the transparency and democratic aspects of the Brazilian legislative works. It is also argued that in a deliberative democracy, the requirement of public reasoning and prior presentation of the estimate of budgetary and financial impact even reaches the decision to change the tax rates when it is made exclusively by the Executive Branch. Finally, the parliamentary initiative on tax matters is discussed, as well as the difficulties it faces in presenting measures that result in the renunciation of tax revenues, given the informational asymmetry and the lack of effective institutional instruments to of the legislative proposal.

Keywords: Legislative process; Estimate of budgetary and financial impact; Tax expenditure.

Sumário

| | |
|--|-----------|
| 1. Introdução..... | 6 |
| 2. A necessidade de apresentação de estimativa de impacto orçamentário e financeiro nas proposições legislativas que renunciem receita | 13 |
| 3. Constitucionalização da regra do art. 14 da LRF por meio do art. 113 do ADCT? ... | 21 |
| 4. Alguns casos de aplicação do art. 113 do ADCT | 23 |
| 5. Força normativa do ADCT e de seu art. 113 | 28 |
| 6. A necessidade da prévia estimativa de impacto orçamentário e financeiro para o manejo das alterações de alíquotas de tributos pelo Executivo | 30 |
| 7. A iniciativa parlamentar em matéria de desonerações tributárias | 45 |
| 8. A assimetria informacional e o cumprimento dos requisitos da LRF e do art. 113 do ADCT..... | 51 |
| 9. Os instrumentos postos à disposição do Parlamento para mitigar a assimetria informacional ante o Executivo..... | 62 |
| 10. Conclusões..... | 68 |
| Referências..... | 72 |

1. Introdução

O sistema tributário brasileiro é ordenado com a finalidade de realizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/88), entre eles erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Por isso, a tributação deve ser utilizada não apenas visando a arrecadação ao erário,¹ mas também com o desiderato de atender políticas públicas.² A função regulatória do tributo se dá com a técnica da extrafiscalidade, abrangendo os denominados incentivos fiscais.³

Incentivo fiscal ou tributário – que não deve ser confundido com o incentivo financeiro⁴ – é o instrumento extrafiscal utilizado pelo Estado em sua atividade de intervenção na economia por indução, como medida de renúncia de receita, através do regime jurídico tributário, concedido pelo próprio constituinte ou pelo legislador ordinário conforme

1 Em seu conhecido ensaio intitulado “Os três objetivos da tributação”, Reuven S. Avi-Yonah aponta quais seriam os três objetivos da tributação – arrecadatório, redistributivo e regulatório. O primeiro objetivo da tributação é arrecadar os recursos necessários para o desempenho da atividade estatal, sendo uma característica elementar de todos os tributos, a partir da ideia de que “um governo que não pode tributar não pode sobreviver” (p. 3). Os tributos também podem assumir função redistributiva, “destinada a reduzir a distribuição desigual de renda e riqueza que resulta da operação normal de uma economia de livre mercado” (p. 3). Finalmente, tem-se a função regulatória desempenhada pela tributação, no sentido de induzir os ramos da atividade econômica, inibindo ou incentivando a conduta dos particulares, conforme os interesses do Estado. Tais fins podem ser alcançados mediante o aumento da carga tributária sobre determinado setor ou produto, e, ainda, mediante a concessão de créditos ou incentivos. (p. 24). O autor destaca, todavia, que a função regulatória não se restringe aos impostos sobre consumo, pois não conseguem direcionar, isoladamente, o comportamento social que leva à poupança e à realização de investimentos. (AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. *Tax Law Review*, v. 60, n. 1, p. 1-28, 2006).

2 Nas palavras de Paulo Roberto Coimbra Silva, “a atividade de arrecadação continua sendo preponderantemente uma atividade mediata ou instrumental, porquanto a finalidade primordial que inspira é a obtenção de receitas públicas, ou seja, auferir recursos financeiros para que o Estado possa desenvolver as diversas e elevadas funções que lhes são imputadas e teleologicamente justificam sua existência. D’outra margem, a tributação por vezes assume feições e propósitos que transcendem o simples municiamento aos cofres públicos, contribuindo diretamente para realização dos fins imediatos do Estado. Destarte, a par da percepção de receitas, hodiernamente, às exações tributárias se atribuem a busca de outros objetivos, também constitucionalmente amparados, mediante uma função indutora das condutas privadas em prol da concreção de valores e do enalço de objetivo constitucionalmente albergados” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. “O tributo e as políticas públicas”. In: SOUSA, Simone Letícia Severo; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. (Orgs.) *Direito e políticas públicas*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2015, p. 221).

3 Autores como Murphy e Nagel vislumbram duas funções principais na atividade tributária: (i) a primeira consiste em distinguir qual parcela de recursos será destinada às atividades estatais e qual parcela de recursos será reservada ao uso particular dos indivíduos; (ii) a segunda função é a de promover a divisão do resultado social entre os indivíduos. Dessa forma, a tributação versa, respectivamente, sobre a “repartição entre o público e o privado” e a “distribuição”. (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 101).

4 “Quando o elemento utilizado para incentivar é o tributo, o incentivo caracteriza-se como fiscal. Quando o elemento utilizado para incentivar é o crédito ou financiamento, o incentivo caracteriza-se como financeiro.” (MACHADO, Hugo de Brito. “O regime jurídico dos incentivos fiscais”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 174).

os meios legitimamente permitidos, com a finalidade de estimular determinada conduta do contribuinte.⁵

No campo das exonerações, fica evidenciada como é, de fato, míope, a visão clássica que aparta a tributação da eficiência nos gastos públicos.⁶ A lógica de que a relação tributária se esgotaria com o mero adimplemento do tributo, que acabou se disseminando em nosso país,⁷ não se sustenta diante da necessidade de se verificar o destino dos recursos arrecadados para o efetivo cumprimento das funções do Direito Tributário democrático.

Na verdade, o incentivo tributário é um “gasto”, na medida em que o Estado, ao deixar de arrecadar o tributo, total ou parcialmente, abre mão de receita que poderia ser usada para o financiamento de outras políticas públicas – como a saúde, a educação, etc. A renúncia fiscal, quando concebida como uma modalidade de alocação dos recursos públicos, gera um custo fiscal que, em muitos casos, é comparável ao de uma programação orçamentária, podendo, inclusive ser substituída por gastos diretos do poder público. Devido a essa característica, tem se tornado comum atribuir-lhe a denominação de “gasto tributário”, um conceito ainda pouco difundido no Brasil, porém bastante utilizado em vários países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

Esse enfoque foi originalmente formulado, em 1967, por Stanley Surrey, então Secretário de Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos da América – EUA –, referindo-se, especificamente, a dispositivos existentes na legislação do imposto de renda, que não faziam parte da estrutura do imposto e que asseguravam uma redução da carga tributária. A noção de *tax expenditure* foi formulada para se referir a “disposições tributárias especiais funcionalmente equivalentes às despesas diretas”, desvios em relação à estrutura tributária padrão, formuladas para favorecer certo segmento econômico, atividade ou classe de pessoas.⁸ De fato, restando evidenciados seus custos orçamentários, essas disposições

5 LIMA, Rogério. “Incentivo tributário”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 502.

6 Murphy e Nagel também alertam para a questão da tributação e dos gastos do governo caminharem juntos, conforme cita-se: “[N]ossa principal objeção a essa idéia é que ela trata a justiça das cargas tributárias como se esta pudesse ser separada da justiça dos padrões de gastos do governo – o problema que já chamamos de miopia. Trata ‘o conjunto dos impostos como se eles fossem somente uma calamidade pública – como se o dinheiro dos impostos, uma vez coletado, fosse lançado ao mar’. Na verdade, os impostos são cobrados em vista de um objetivo, e todo critério adequado de justiça tributária deve levar em conta esse objetivo. O que importa não é se os impostos – considerados em si – são cobrados justamente, mas se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos – os impostos cobrados e os gastos efetuados.” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 35-36).

7 MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT n. 36/04 de São Paulo – Distinção entre incentivos financeiros e fiscais”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 112, São Paulo: Dialética, jan/2005.

8 SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1973, Prefácio, p. VII.

passam a ser vistas e comparadas às despesas diretas, na medida em que representam gastos “indiretos” efetivados através da tributação, e traduzindo, como quis o autor, em sua literalidade, os “gastos tributários”.⁹

Essa ideia é relevante por trazer consigo a necessidade de se dar maior transparência à concessão de benefícios fiscais. Já se reconheceu que uma política de subsídios – ação pública direta¹⁰ – seria até melhor, ou mais eficiente,¹¹ para o sistema alcançar a justiça (distributiva no sentido contemporâneo¹²), do que a concessão de exonerações tributárias, porquanto um cálculo seguro dos custos dos incentivos outorgados seria muito complexo, quiçá, impossível.¹³ Por outro lado, considerando que a via dos gastos diretos também pode ser ineficiente, ainda mais num país como o Brasil, em que são recorrentes os casos de corrupção, uma das virtudes da utilização dos tributos como instrumentos de implementação de políticas públicas seria uma forma de se atender os objetivos constitucionais mitigando o tradicional trinômio receita-orçamento-despesa.¹⁴

9 SURREY, Stanley S.; PAUL, McDaniel. *Tax expenditures*. Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1985, p. 31.

10 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 101-125. Na conclusão da obra, os autores são incisivos: “É desnecessário dizer que a isenção de impostos para uma faixa mínima de renda seria um dos elementos de um esquema institucional que visasse a garantir um mínimo social decente; mas o modo mais eficaz de melhorar a condição das pessoas que vivem abaixo da média da sociedade seria não somente a isenção, mas um aumento substancial de sua renda disponível. A dificuldade está em elaborar métodos que realmente funcionem e não tenham efeitos nocivos de outro tipo. [...] Acreditamos que a transferência direta de dinheiro é um método melhor e que o problema está em como fazer isso sem tirar dos beneficiários o estímulo para ter um trabalho remunerado” (p. 250).

11 Essa noção de eficiência determina que os recursos não sejam utilizados em ação pública direta se o uso privado gerar resultados melhores para o sistema. Murphy e Nagel observam que a única forma de se avaliar um gasto público é compará-lo com o valor do uso privado que tais recursos teriam caso não tivessem sido transferidos (*op. cit.*, p. 102), isto é, caso fiquem nas mãos do particular a partir de uma exoneração tributária, por exemplo.

12 A noção de justiça distributiva moderna tem relação com a garantia estatal de que a riqueza será distribuída pela sociedade de forma a suprir as necessidades básicas de cada cidadão. Fleischacker observa que, diversamente do sentido aristotélico, mediante o qual a pessoa deveria ser recompensada segundo seu mérito, atualmente a justiça distributiva é invocada de forma que o Estado garanta que a propriedade seja devidamente distribuída por toda sociedade, para que todas as pessoas possam viver com certo nível de recursos materiais, sobretudo, corrigindo imperfeições do mercado. (FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Trad. Newton Roberval Eichemberg. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 8-9).

13 Como ensina José Souto Maior Borges em sua conhecida obra sobre as isenções tributárias que “há quem recomende a sua substituição por uma política de subsídios, de vez que as isenções não possibilitam o cálculo seguro dos custos e, se concedidas por tempo limitado – passando algumas empresas a gozar delas após o transcurso do prazo concedido a outras –, embaraçam a competição” (BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 72).

14 Paulo Roberto Coimbra Silva exemplifica que pode “ser mais eficiente do que a criação de uma agência estadual para medição da emissão de poluentes de cada veículo automotor (o que demandaria a criação de uma estrutura de fiscalização e de pessoal que certamente pesaria nos já onerados orçamentos públicos), e.g., (i) a instituição do IPVA com alíquota significativamente reduzida para veículos movidos a combustíveis menos poluentes, (ii) a tributação mais onerosa de combustíveis mais poluentes e/ou a exoneração (total ou parcial) do ICMS sobre combustíveis menos poluentes” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. “O tributo e as políticas públicas”. In: SOUSA, Simone Letícia Severo; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. (Orgs.) *Direito e políticas públicas*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2015, p. 226).

Independentemente da via eleita, o rigor do controle deve ser o mesmo, até mesmo da maior eficiência administrativa¹⁵ de um modelo em detrimento do outro.

O presente ensaio parte dessa doutrina que evidenciou a relação existente entre a legislação tributária e a gestão orçamentária, tendo em vista os custos financeiro-orçamentários das escolhas tributárias do governo.¹⁶ Dessa forma, deve ficar claro que o legislador não tem uma discricionariedade¹⁷ absoluta na exoneração de tributos. Sua liberdade de conformação – na linha do conceito advindo da doutrina alemã¹⁸ – encontra-se limitada por regras constitucionais e legais que merecem ser analisadas.¹⁹ Na realidade, a obrigatoriedade da adoção das medidas que objetivam o equilíbrio financeiro e orçamentário das unidades

15 Para uma análise sobre as questões de eficiência administrativa e questões de justiça distributiva, confira-se a obra de Onofre Alves Batista Júnior, *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 362-367. O autor ressalta a necessidade de se verificar se a atuação prestacional ou a redistribuição requerem (ou não) a atuação direta do Estado, considerando que alguns gastos públicos, por si mesmo, têm efeito redistributivo, e, por outro lado, certas ações públicas diretas, independentemente de haver redistribuição, são necessários para sustentar qualquer tipo de ordem jurídica.

16 Silveira e Scaff consideram que se faz necessária a análise do tema sob a perspectiva do gasto tributário (*tax expenditure*), que obriga o operador a considerar cada unidade de moeda renunciada no âmbito da receita como uma unidade gasta no âmbito da despesa. Essa mudança de visão implica, segundo os autores, em maior transparência e controle. Veja-se: “A despesa pública é notadamente acompanhada de maior formalidade. Basta recordar que toda e qualquer despesa, antes de sua efetivação (pagamento), deve ser precedida de uma previsão orçamentária, além dos necessários empenho e liquidação. Sem falar no processo licitatório, quando exigido. A despesa, no mais, estará discriminada nas Prestações de Contas, nos Relatórios e nos Balanços ao final do exercício, quando poderá ser escrutinizada pelos órgãos de controle e, especialmente, pela sociedade civil. A renúncia de receita não conta com tal transparência. [...] O fato é que, seja por uma estrutura legal menos coesa, seja simplesmente porque a percepção geral é mais leniente com as amputações da receita a auferir do que com a despesa a pagar, a equiparação entre tais modalidades serve para conferir maior transparência e controle à disciplina dos incentivos fiscais, que ainda permanecem, no mais das vezes, ocultos ou opacos” (SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. “Incentivos fiscais na federação brasileira”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 36-37).

17 Concorde-se com as críticas de Rodríguez que prefere o uso do termo “discricionariedade” para fazer referência à liberdade do administrador público e não em relação ao legislador (RODRÍGUEZ, José Júlio Fernández. *La inconstitucionalidad por omisión: teoría general, derecho comparado, el caso español*. Madrid: Civitas, 1998. p. 79). Na mesma senda, Silva aduz que “só metaforicamente se pode falar de discricionariedade legislativa, porque, mesmo na presença de um dever de concretização de normas constitucionais, [...] [o legislador] nunca atua desprovido de sua liberdade de conformação ao ponto de a sua função perder a marca da decisão política e de se transformar numa função secundária ou meramente executiva” (SILVA, Jorge Pereira da. *Dever de legislar e protecção jurisdicional contra omissões legislativas*. Lisboa: Universidade Católica, 2003, p. 29-30). Contemplando tais distinções, confira-se ainda a obra de Canotilho: CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Coimbra. 1982, p. 219 ss.

18 A expressão “liberdade de conformação do legislador” foi consagrada no direito alemão (*Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers*) como sinônimo de discricionariedade do legislador, para se referir a um espaço de escolha do conteúdo das decisões a serem tomadas pelo Poder Legislativo, considerando o texto constitucional ou outras normas infraconstitucionais que conformem a sua ação, como é o caso, por exemplo, da LRF e da Lei Complementar nº 95, de 1998, que regula a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis.

19 Geralmente, as opções de escolha do legislador se limitarão ao momento do exercício da competência a ele atribuída, além da matéria objeto do ato legislativo. O legislador terá liberdade para escolher sobre o *se*, o *quando* e o *quê* da atividade legislativa. D’outra margem, o procedimento mediante o qual a sua competência será exercida (competência procedimental) não é, ordinariamente, deixado ao arbítrio do legislador. A Constituição limita ao dispor sobre procedimentos, padrão ou mais rigoroso, conforme o caso, para a produção dos atos legislativos com valor de lei.

federadas praticamente inviabiliza a formulação de políticas de incentivo fiscal exclusivamente pelo Poder Legislativo,²⁰ sendo condição *sine qua non* que o legislador atue baseado em informações colhidas e debatidas com o próprio Poder Executivo.

O todo-poderoso legislador do Estado Liberal, que trazia consigo a ideia da onipotência da lei entre as fontes do direito,²¹ eis que derivada de decisões dos representantes escolhidos pelo povo, devidamente representados e sem a ingerência dos demais poderes, não mais subsiste. No Estado Tributário Redistribuidor brasileiro,²² os inúmeros desafios de redução de desigualdade demandam maior intervenção tributária por parte do poder público,²³ motivo pelo qual o legislador passa a ter uma discricionariedade sensivelmente menor no desenvolvimento normativo demandado pela Constituição, em grande medida devido a uma nova abordagem dos direitos fundamentais. Aliás, é no campo do regime jurídico dos incentivos fiscais que fica evidente como o legislador perdeu seu poder de decisão em matéria tributária, eis que carente de capacidade institucional e das informações que possui o Poder Executivo.

20 Como afirma Maria Emilia M. Pureza, “o art. 14 dessa lei introduziu uma nova variável no processo de formulação da política tributária representada pela submissão forçada do agente público às restrições orçamentárias e financeiras do erário” (PUREZA, Maria Emilia Miranda. “Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários”. Brasília: Câmara dos Deputados, 2007, p. 9. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acesso em 20 de junho de 2018).

21 Cf. DIEZ-PICAZO, Luis María. Concepto de ley y tipos de leyes: ¿Existe una noción unitaria de ley en la Constitución española? *Revista española de derecho constitucional*, n. 24, set./dez., 1988. p. 48-49.

22 “A noção de ‘Estado Democrático de Direito’ permite extrair um entendimento material que se assenta na afirmação de que a finalidade essencial do Estado está na persecução do bem comum e na realização da justiça social (art. 3º da CRFB/88). Configura-se, assim, o Estado Democrático de Direito como Estado de direito, social em seu desiderato, que não é dono dos meios (Estado tributário), mas que, para atuar e cumprir seu desiderato, deve arrecadar e retirar recursos de quem pode e prestar serviços a quem deles necessita, conforme as necessidades sociais. Trata-se do ‘Estado distribuidor’, ‘Estado da igualdade material’, que deve proporcionar a paz social mediante a promoção da justiça social tanto pela sua atuação interventiva, como pela prestacional” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 53).

23 Anotam, com propriedade, os autores Onofre Batista Júnior, Ludmila de Oliveira e Tarcísio Magalhães que, “em geral, a doutrina tributária divide os tributos em duas grandes categorias: tributos com função fiscal e tributos com função extrafiscal. No campo da fiscalidade, o tributo serve ao custeio da máquina pública, com vistas a permitir que o Estado satisfaça necessidades públicas. Mas, pela faceta tributária, o Estado também adentra o domínio da extrafiscalidade, desempenhando funções não eminentemente arrecadatórias. É o caso da função regulatória, segundo o qual o tributo pode ser utilizado como mecanismo para intervir na economia, garantir estabilização ou mesmo moldar comportamentos, incentivando ou desincentivando certas atividades consideradas nocivas, seja para o indivíduo, seja para a sociedade [...]. Existe ainda uma terceira função que adquire notável importância diante de um Estado comprometido com a justiça social, a saber, a função redistributiva, focada na garantia de um patamar de dignidade para todos, minimizando desigualdades econômicas entre os indivíduos” (BATISTA JÚNIOR; Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. “O preço para se viver em um mundo civilizado”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; ALMEIDA MELO, João Paulo Fanucchi de (Coord.). *Justiça Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 446).

Diante desse quadro, sem se olvidar da necessária observância do princípio da legalidade (art. 150, § 6º, da CRFB/88 e art. 97, incisos II e VI do Código Tributário Nacional – CTN) que determina a previsão em lei formal e material dos benefícios tributários, pretende-se analisar os limites impostos ao legislador para a concessão dessas exonerações, como as regras da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) e, em especial, o novo art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT – da CRFB/88, recentemente inserido no texto constitucional transitório pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016 – EC nº 95/2016.

A tese que se pretende defender é a de que é fundamental, tanto para o legislador quanto para o administrador, na concessão de benefícios fiscais, detalhar todos os fundamentos e critérios elegidos para a outorga das benesses, a fim de possibilitar um efetivo controle pelos órgãos competentes e, em especial, dar maior concreção ao princípio da transparência, ao tornar tais dados acessíveis ao cidadão, de onde dos quais emana o poder em um Estado Democrático de Direito.

2. A necessidade de apresentação de estimativa de impacto orçamentário e financeiro nas proposições legislativas que renunciem receita

A fim de se delimitar um panorama sobre a necessidade de apresentação de estimativa de impacto orçamentário e financeiro nas proposições legislativas que impliquem em renúncia de receita, é necessário discorrer, inicialmente, sobre a LRF. Referida lei é oriunda do Projeto de Lei Complementar nº 18, de 1999, enviado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional. Conforme se depreende da exposição de motivos que acompanhou o referido projeto, a proposição era parte de um conjunto de medidas adotado à época, denominado “Programa de Estabilidade Fiscal”, o qual tinha por objetivo a drástica e veloz redução do *déficit* público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto da economia. Ainda conforme citado documento, buscava-se “construir um compromisso em favor de um regime fiscal capaz de assegurar o equilíbrio intertemporal das contas públicas, entendido como bem coletivo, do interesse geral da sociedade brasileira, por ser condição necessária para a consolidação da estabilidade de preços e a retomada do desenvolvimento sustentável.”.

Segundo explicita Weder de Oliveira,²⁴ havia um contexto internacional, no qual a premência de mudanças na condução da política fiscal levou muitos países desenvolvidos a iniciarem reformas no campo das finanças públicas, como, por exemplo a Inglaterra, com a ascensão de Margareth Thatcher ao posto de primeira ministra, e os Estados Unidos com a eleição de Ronald Reagan para presidente. Também segundo o autor, no bojo desse movimento, muitos países deram início, ainda na década de 70, à implementação de reformas fiscais e orçamentárias para reduzir a dívida pública e tornar a gestão e as políticas governamentais mais eficientes, com a adoção de regras fiscais mais rígidas e a imposição de controles sobre o crescimento da despesa para manter o *déficit* público sob controle. Tais medidas passaram a ocupar posição central e permanente nas políticas macroeconômicas propostas e disseminadas por instituições internacionais, como o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional – FMI – e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Entretanto, embora tais temas já estivessem sendo discutidos nos países desenvolvidos, começaram a ser discutidos na América Latina mais tardiamente.

Acerca do contexto nacional quando do surgimento da LRF, referido autor explicita que na raiz do processo inflacionário que o Brasil viveu nas décadas de 1980 e 1990 estava o descontrole fiscal, com repercussão no aumento da dívida pública. E a LRF surgiu num contexto de reformas estruturais demandadas pela sociedade após a estabilização monetária. A partir da transcrição de trecho da exposição de motivos que acompanhou o citado Projeto de Lei Complementar nº 18, de 1999, em que se destaca que “mostrou-se necessário estabelecer regras de validade geral que assegurem, no presente e no futuro, prudência, responsabilidade e transparência às decisões de gasto e endividamento no âmbito do setor público,” ele observa que “essas regras, consolidadas na Lei de Responsabilidade Fiscal, permitem que a eleição de prioridades, em face de uma restrição orçamentária efetiva, seja feita de forma transparente e democrática.”.

Há que se destacar, ainda no tocante ao contexto nacional, o disposto no art. 30 da Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, que determinava ao Poder Executivo a apresentação, no prazo de cento e oitenta dias, de projeto de lei complementar prevista no art. 163 da CRFB/88.²⁵

24 OLIVEIRA, Weder de. *Curso de Responsabilidade Fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*, Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 42-45.

25 “Art. 163. Lei complementar disporá sobre: I – finanças públicas; II – dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; III – concessão de garantias pelas entidades públicas; IV – emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V – fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003) VI – operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos

E a exposição de motivos que acompanhou o citado Projeto de Lei Complementar nº 18, de 1999, assim dispôs sobre o tema: “O presente projeto de Lei Complementar regulamenta os arts. 163 e 169 da Constituição e disciplina, de forma inovadora e abrangente, o conjunto das principais questões referentes aos efeitos macroeconômicos e fiscais decorrentes do uso dos recursos públicos. Abrangente, porque tal disciplina é válida para as três esferas de governo e para cada um dos seus Poderes. Inovadora, porque foi desenvolvida a partir da fixação de princípios definidores de uma gestão fiscal responsável, experiência que não tem precedente na história brasileira e encontra poucos paralelos, ademais, todos recentes, em outros países.”.

Dessa feita, em maio de 2000, ou seja, há dezoito anos, entrou em vigor a LRF, cujo art. 1º, §1º, dispõe que a referida lei complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a qual pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Com o novo regime instaurado a partir da LRF, a pretensão do legislador na instituição de benefícios tributários ficou limitada pelas previsões legais do art. 14. De acordo com a norma:

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

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

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; VII – compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional”.

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.

§ 3º – O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Os pressupostos rígidos para a concessão de benefícios fiscais dos quais decorra renúncia de receita devem, ainda, ser somados a um pressuposto constitucional específico, qual seja, o art. 150, § 6º, da CRFB/88. Mencionado dispositivo assim determina: “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”.

Um aspecto importante que é bom ressaltar é que *caput* do art. 14 somente está a regular a renúncia as receitas de natureza tributária, que se trata de espécie de receita pública.²⁶ A LRF não interfere, destarte, na concessão de benefícios relacionados às receitas

26 É usual, nesse ponto, aparecer na literatura especializada a distinção entre os incentivos “financeiros” e os incentivos “fiscais”, colocando apenas o último, como sujeito às limitações da LRF, eis que, nesse caso, se abdica do ingresso de recursos de origem tributária. O incentivo financeiro, por sua vez, refere-se ao conceito genérico de receita, representando a entrada de receitas não permanentes nos cofres públicos. José Souto Maior Borges afirma: “Renúncia é o ato pelo qual o

não tributárias, como é o caso de multas administrativas ou ambientais ou ainda algum tipo de receita originária estatal, como aluguéis a que faz jus o Erário.²⁷

Pela leitura do art. 14 da LRF, constata-se que a concretização da renúncia de receita tributária dependerá do atendimento de pré-requisitos imperativos e alternativos. O primeiro dos pressupostos – que é obrigatório e está no *caput* do artigo – é a estimativa do impacto orçamentário-financeiro da renúncia no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes. Essa estimativa deve ser formalizada quando do encaminhamento da proposta de lei relativa à concessão e à ampliação da renúncia de receita ao Poder Legislativo. A outra previsão obrigatória também prevista no *caput* é a compatibilização da medida com a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO.

Além dos pressupostos acima, a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária deve ainda observar das duas, uma condição: (a) a demonstração, pelo proponente, de que a renúncia foi considerada na estimativa da receita da lei orçamentária, bem como que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO.²⁸ Impõe-se que a renúncia tenha previsão na LOA, em atendimento ao princípio da universalidade, além do cumprimento dos objetivos previstos no Anexo de Metas Fiscais da LDO, mediante a demonstração que estes não serão afetados pela renúncia; ou, alternativamente, (b) sejam apresentadas medidas de compensação, tais como elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Evidentemente, as medidas referidas são exemplificativas, podendo o proponente adotar outras que alcancem a mesma finalidade, como, até mesmo, a instituição de novos tributos.

titular de um direito voluntariamente o abandona. Ora, os incentivos da LRF, art. 14, são todos eles correlacionados com matéria tributária e atuam no âmbito da relação respectiva. Renúncia da receita tributária é renúncia de crédito tributário [...]. Mas a aplicação dos recursos em financiamento bancário não tipifica renúncia a direito de crédito ou a direito algum da fazenda pública. Responde a uma aplicação de receita já consolidada no patrimônio público. São coisas distintas e não devem ser confundidas o direito de crédito, esse sim renunciável, que supõe receita ainda não efetivada e a receita em si mesma considerada, que não é direito de crédito, mas supõe a extinção do crédito tributário pelo pagamento.” (BORGES, José Souto Maior. “A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 63, São Paulo: Dialética, dez./2000, p. 91).

27 Pode-se classificar as receitas em originárias e derivadas, partindo do fundamento de que o Estado age como particular no desempenho de atividade pertinente à exploração do seu domínio privado, distinguindo as primeiras como de economia privada e as segundas como de economia pública. Segundo Geraldo Ataliba, a receita originária é auferida pelo Estado em decorrência da exploração de seu patrimônio, do uso dos bens do próprio Estado. Elas provêm da exploração pelo Estado de seus instrumentos, bens ou serviços, ou do uso de seu poder de constranger os submetidos à sua força ao concurso compulsório. Via de regra são receitas voluntárias e contratuais de direito privado (receitas patrimoniais). (ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos das Ciências das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 26).

28 A LDO, ao orientar a elaboração da LOA, deve dispor sobre alterações da legislação tributária considerando os aumentos e reduções legais de tributos para possibilitar a correta estimação de receitas no orçamento anual.

Note-se que, adotada a segunda hipótese, isto é, caso o ato de concessão do benefício decorra de medidas compensatórias, o benefício somente poderá entrar em vigor após a implementação delas. Com efeito, a lógica do § 2º do art. 14 é garantir que a compensação seja simultânea, ou até mesmo anterior à renúncia da receita, evitando o desequilíbrio das contas públicas, com a queda na arrecadação.

A necessidade de que as regras da LRF sejam cumpridas previamente à implementação dos benefícios tributários já foi reconhecida pelo Tribunal de Contas da União – TCU – em diversos acórdãos,²⁹ em que foram expedidas recomendações ao Poder Executivo federal para adequações. A competência TCU para fiscalizar as renúncias de receitas tem por fundamento o art. 70 da CRFB/88, sendo disciplinada no art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.443, de 1992 – Lei Orgânica do TCU – que dispõe que o Tribunal, no julgamento das contas e na fiscalização que lhe compete, decidirá sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas. No Relatório sobre as Contas do Presidente da República referentes ao exercício de 2016, a Corte de Contas registrou irregularidade no parecer prévio sobre as contas prestadas abordando o fato de que o cumprimento dos pressupostos legais devem ser prévios à implementação efetiva dos benefícios tributários, alertando a necessidade do cumprimento da LRF e da LDO quando o Poder Executivo propõe o ato normativo ou sanciona o projeto de lei originário do Poder Legislativo, com vistas a concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita.³⁰

²⁹ Vide, por exemplo, o acórdão nº 747/2010, do Plenário, Relator Augusto Nardes, referente ao processo nº 015.052/2009-7, sessão do dia 14/04/2010: “Sumário: Levantamento. Exame dos procedimentos de controle de concessão e ampliação de benefícios tributários de que trata o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Determinações. Recomendações”. Confirma-se, também: o acórdão nº 1205/2014, do Plenário, Relator Raimundo Carreiro, referente ao processo nº 018.259/2013-8 (Relatório de Levantamento), sessão do dia 14/05/2014: “Sumário: Auditoria operacional com o objetivo de conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, para embasar a elaboração de matrizes de planejamento de futuras auditorias, bem como atualizar os procedimentos de análise das contas dos gestores e das diretrizes para elaboração do relatório sobre as contas do governo da república. Recomendações. Monitoramento. Ciência”. Nesse último julgado, aponta-se a sequência de procedimentos que envolvem a renúncia de receita tributária: “40.1 o ente federado institui, por meio de lei, tributo a ele reservado pela Constituição; 40.2 o ente federado prevê, também por lei, o benefício tributário, eventualmente associado a uma política pública estabelecida; 40.3 a administração estima o valor que deixará de adentrar aos cofres públicos, que é reputado como ‘renúncia de receita potencial’; 40.4 os contribuintes favorecidos pelo benefício tributário usufruem da disponibilidade financeira correspondente à arrecadação não realizada, o que corresponde à ‘renúncia de receita efetiva’. 41. Por fim, o impacto do usufruto dessa disponibilidade financeira representa o resultado da ação financiada pela renúncia, resultado que pode estar, ou não, enunciado como objetivo no âmbito das políticas públicas governamentais”. Veja-se, ainda, os acórdãos 384/2016 e 793/2016, ambos do Plenário.

³⁰ Alertou o TCU: “com fulcro no art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2000 [...], acerca da ausência de atendimento aos requisitos legais previstos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e nos arts. 113 e 114 da Lei 13.242/2016 (LDO/2016) quando da proposição de ato normativo ou sanção de projeto de lei originário do Poder Legislativo, com vistas a concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita, a exemplo de: projeção do impacto orçamentário-financeiro, acompanhada da

Para fins do presente trabalho – tolere-se eventual repetição – cabe observar que o art. 14 da LRF contém um comando voltado para o processo legislativo, no sentido de que toda proposição que objetive conceder ou ampliar incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita esteja acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deve iniciar sua vigência e nos dois exercícios seguintes. Além disso, o proponente deverá demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária ou que a proposta está acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Todavia – e aqui cabe chamar a atenção – é pouco usual se verificar projetos de lei, em especial de iniciativa parlamentar, que, além de buscarem a concessão ou ampliação de benefício de natureza tributária, como, por exemplo, a isenção de determinado tributo, venham acompanhados de dados que demonstrem o cumprimento do disposto no citado art. 14. A dificuldade em cumprir tal preceito legal por parte de parlamentares pode ser em parte justificado pelo fato de que, usualmente, o Poder Executivo é quem detém tais dados e, além disso, são informações técnicas e complexas.

Na Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais – ALMG –, por exemplo, na atual legislatura (2015-2018), a Comissão de Constituição e Justiça emitiu pareceres pela inconstitucionalidade de projetos de lei que tinham por objeto concessão ou ampliação de benefícios de natureza tributária, e os quais não vieram acompanhados dos requisitos previstos no art. 14 da LRF, conforme será melhor detalhado adiante.

Não obstante as dificuldades de cumprimento do disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a regra está posta e deve ser observada, representando um limite quase intransponível para que os parlamentares logrem instituir benefícios fiscais por leis sem as fundamentais informações de impacto financeiro exigidas na LRF.

correspondente demonstração, atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias, demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetaria as metas dos resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias, ou alternativamente, a indicação de medidas de compensação tributárias, além da fixação de vigência máxima de cinco anos, conforme constatado nos atos de sanção das Leis 13.243/2016, de 11/1/2016, 13.257, de 8/3/2016, 13.315, de 20/7/2016, e 13.353, de 3/11/2016, e de edição das Medidas Provisórias 713, de 1/3/2016, e 762, de 22/12/2016”. (Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República do exercício de 2016, item 3.2.2, p. 22, Relator Ministro Bruno Dantas, sessão de 28 de junho de 2017).

3. Constitucionalização da regra do art. 14 da LRF por meio do art. 113 do ADCT?

Recentemente, o art. 113 do ADCT, incluído pela EC nº 95/2016, passou a exigir que a proposta legislativa que crie renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. Este o inteiro teor do dispositivo do ADCT: “a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”.

Uma das interpretações possíveis sobre o citado dispositivo é no sentido de que as exigências de responsabilidade fiscal já previstas na citada Lei Complementar Nacional nº 101, de 2000, em especial no art. 14, com o advento do art. 113 do ADCT, agora têm *status* constitucional.

Outra interpretação possível sobre o alcance do art. 113 do ADCT e eventual paralelo com o art. 14 da LRF, é no sentido de que, embora ambas prevejam a necessidade de quantificação dos impactos fiscais de proposições legislativas, e, que, de certa forma se esteja conferindo *status* constitucional a sistemática semelhante, já prevista na lei complementar nacional, há importantes diferenças entre essas normas. Sobre o tema, cite-se o Estudo Técnico nº 11/2017, de autoria dos consultores Antonio Carlos Costa D’Avila Carvalho Junior e Paulo Roberto Simão Bijos, integrantes da Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados,³¹ que, ao expor sobre o “Novo Regime Fiscal” trazido ao ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 95/2016, pontua que o novo regime, além de fixar regras centradas no controle da despesa primária federal, também agrega novas disciplinas ao processo legislativo, de modo a dotá-lo de maior nível de responsabilidade fiscal. Interessante notar que referidos autores defendem a ideia de que o comando constitucional em questão, o art. 113 do ADCT, transcende o escopo precípua do novo regime, na medida em que não se limita à disciplina da “despesa primária”. Citados autores aduzem também que:

Desse modo, a própria redação constitucional revela que a interpretação do art. 113 não deve estar totalmente adstrita aos dispositivos que o precedem. Afinal, o que a EC 95/2016 busca neste ponto não é detalhar o novo regime, mas sim conferir status constitucional a sistemática semelhante, já prevista na LRF, de exigência da “estimativa” do impacto orçamentário e financeiro de

31 CARVALHO JUNIOR, Antonio Carlos Costa d’Ávila; BIJOS, Paulo Roberto Simão. “Novo Regime Fiscal: análise de impacto e compatibilidade de proposições legislativas”. *Estudo Técnico nº 11/2017*. Consultoria de Orçamentos da Câmara dos Deputados. Brasília, maio de 2017. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/ET11_2017.pdf>. Acesso em: 27/8/2018.

proposições legislativas. O que se objetiva, em ambos os casos, é dotar o processo legislativo de instrumentos voltados ao controle do equilíbrio das contas públicas, com especial ênfase na análise do impacto fiscal (orçamentário e financeiro) de inovações legislativas.

Destaque-se do trecho transcrito a parte em que se conclui que o art. 113 do ADCT busca dotar o processo legislativo de instrumentos voltados ao controle do equilíbrio das contas públicas, com ênfase no eventual impacto de inovações normativas.

Ainda no mencionado Estudo Técnico, os autores abordam que tanto a EC nº 95/2016, como a LRF preveem a necessidade de quantificação dos impactos fiscais de proposições legislativas, “prestigiando, assim, os aspectos da transparência (‘quanto custa o que estamos votando?’) e do planejamento (‘temos espaço fiscal para viabilizar o que se propõe?’) no âmbito do processo político decisório, mas pontuam, por outro lado, que haveria importantes diferenças entre essas normas, a saber:

De um lado, a necessidade de estimativa imposta pelo novo regime é de alcance mais amplo, pois as renúncias de receitas a serem estimadas não se restringem às de natureza tributária (art. 14 da LRF) e as despesas obrigatórias não se limitam às de caráter continuado oriundas de leis ou atos normativos (art. 17 da LRF), cabendo frisar que, no novo regime, as despesas obrigatórias derivadas de propostas de emendas à constituição também devem ser objeto de estimativa de impacto orçamentário e financeiro. Por outro lado, no novo regime há apenas exigência de “estimativa” de impacto, ao passo que, na LRF, exige-se não apenas as estimativas de impacto como também, simultaneamente, a indicação de medidas de “compensação”.

Além do exposto anteriormente, permanece um questionamento ao se avaliar o art. 113 do ADCT, no sentido se o mesmo seria aplicável somente ao Novo Regime Fiscal instituído pela citada Emenda Constitucional nº 95, de 2016, ou se seria uma norma aplicável a qualquer proposição legislativa que objetive criar ou alterar despesa obrigatória ou renúncia de receita. Nessa linha de raciocínio, o tópico a seguir tratará de alguns casos de aplicação do art. 113 do ADCT, de forma a demonstrar que não se trata de mero dispositivo transitório e

tem força normativa para ser aplicado em todas as proposições legislativas que tramitam em todas as casas legislativas do país.

4. Alguns casos de aplicação do art. 113 do ADCT

A título exemplificativo para demonstrar a força normativa do dispositivo em questão, destacaremos abaixo duas decisões monocráticas recentes do Supremo Tribunal Federal – STF –, nas quais houve aplicação do art. 113 do ADCT.

Em decisão monocrática publicada em 1/2/2018, o Ministro Alexandre de Moraes, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI – nº 5.816, concedeu a medida cautelar pleiteada, fundamentado-se, entre outros argumentos, no teor do art. 113 do ADCT. Referida ação foi ajuizada pelo Governo do Estado de Rondônia contra a Lei Estadual nº 4.012/2017, que dispôs sobre a vedação de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – sobre contas de despesas de serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás titularizadas por igrejas e templos religiosos de qualquer culto. Sustenta o autor que a norma questionada afronta o art. 113 do ADCT, na medida em que sua edição se fez desacompanhada da necessária previsão de medidas compensatórias financeiras equivalentes ao montante do favor fiscal. Segundo o ministro relator, sustenta-se desatendimento ao comando constitucional do artigo 113 do ADCT, o qual é claro, devendo ser prestigiado com máxima força. Isso porque, segundo ele, a ideia de responsabilidade fiscal ocupa patamar de especial posição no quadro dos valores constitucionais.

É certo que ainda não há um efetivo cumprimento dos pressupostos da LRF em todo o processo legislativo brasileiro. Além da dificuldade em se definir até mesmo o conceito de benefícios tributários e o ineficiente controle dos entes responsáveis, os Tribunais não tem dado a devida importância para tais regras. Algumas vezes em que instado a se manifestar, o próprio STF relevou as ofensas à LRF, em razão de se tratar de norma infraconstitucional.

O STF já julgou um caso que é rigorosamente análogo ao julgado acima descrito, onde se debatia a concessão de benefício fiscal de ICMS na prestação de serviços para os templos, a Corte Maior acabou por admitir tal benesse, sem se preocupar com os impactos da medida. Salta aos olhos a importância da constitucionalização da matéria pelo art. 113 do

ADCT, sobretudo porque, agora, a Corte Maior poderá e deverá enfrentar o tema do impacto de medidas desonerativas de tributos com a relevância que merece. Observe-se.

A ADI nº 3.421 foi ajuizada pelo governador do Estado do Paraná contra Lei estadual nº 14.586/04 que previa a isenção de ICMS nas contas de água, luz, telefone e gás utilizados por igrejas e templos de qualquer natureza. Além de pugnar pela inconstitucionalidade porque a lei foi editada sem prévia autorização Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz –, o governador argumentou que ela contrariaria a LRF, na medida a sua aprovação perante a Assembleia daquele Estado teria se dado sem nenhum estudo sobre o impacto financeiro que a isenção poderia acarretar nas contas do Estado e tampouco teriam sido apresentadas formas de compensação de receita. Todavia, o Ministro Marco Aurélio, acompanhado à unanimidade pelo Pleno do STF, considerou que a norma não violaria a LRF, eis que não caberia se cogitar de discrepância com as balizas constitucionais referentes ao orçamento, “sendo irrelevante o cotejo buscado com a Lei de Responsabilidade Fiscal, isso presente o controle abstrato de constitucionalidade” (DJe de 27/5/2010).

Diante disso, fica evidente que carecia a CRFB/88 de uma norma capaz de dar mais força normativa à necessidade de observância de requisitos para geração de despesas ao Poder Executivo, no bojo do processo legislativo.

Observe-se, ainda, voltando à análise da decisão do Ministro Alexandre de Moraes, nos autos da ADI nº 5.816, que o art. 113 do ADCT, para o ministro, definitivamente não se restringe ao escopo do “Novo Regime Fiscal”, instituído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016.

Há outros casos já examinados pelo STF com base no novo dispositivo constitucional.

Em decisão monocrática publicada em 19/2/2018, o Ministro Gilmar Mendes, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5882, concedeu a medida cautelar pleiteada. Referida ação foi ajuizada pelo Governo do Estado de Santa Catarina contra a Lei Estadual nº 17.302/2017, que disciplina a instituição do Programa Catarinense de Recuperação Fiscal (PREFIS-SC). Sustenta o autor que a norma questionada afrontaria, entre outros dispositivos constitucionais, o art. 113 do ADCT, em razão da ausência de qualquer estimativa do impacto orçamentário e financeiro da compensação permitida pelo artigo 6º da lei impugnada. A decisão do ministro não enfrentou diretamente a questão do art. 113 do ADCT, mas trata-se de um dos fundamentos da ação, o qual poderá vir a ser analisado em outro momento processual.

Outro caso interessante de aplicação do art. 113 do ADCT, sob outro viés, refere-se à Lei Complementar Nacional nº 160, de 2017. Referida Lei Complementar, no que se refere ao ICMS, concedeu uma remissão ampla e irrestrita de todos os benefícios fiscais concedidos irregularmente até a data de 8 de agosto de 2017, bem como admitiu também a possibilidade de reinstituição desses benefícios. Mas houve condicionantes, tais como: publicação, nos respectivos diários oficiais, de todos os atos normativos relativos aos benefícios concedidos pelos estados; registro e depósito, no Confaz, da documentação correspondente aos atos concessivos dos benefícios, para publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária.

E, mais do que tratar sobre benefícios fiscais em tema de ICMS com o objetivo de encerrar a prática da denominada “guerra fiscal”, a Lei Complementar em exame, em seu art. 6º, comina penalidade ao Estado que descumprir suas disposições, isto é, o ente federado que continuar a dar benefício fiscal unilateralmente não poderá receber transferências voluntárias, não poderá receber garantia de outro ente, nem poderá realizar operações de crédito.

Registre-se que alguns dispositivos da Lei Complementar Nacional nº 160/2017, bem como algumas cláusulas do Convênio do Confaz ICMS nº 190/2017, o qual foi editado em complemento à referida Lei Complementar, são objeto de arguição de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Cite-se, por oportuno, a ADI nº 5.902. No bojo da referida ação, houve manifestação do Procurador da Fazenda Nacional, informações nº 0067/2018/CONSUNIAO/CGU/AGU, da qual se extrai importante dado, qual seja, de que embora não façam parte dos pedidos de declaração de inconstitucionalidade formulados pelo autor, foram vetados pelo Presidente da República, por contrariedade ao interesse público e inconstitucionalidade, os artigos 9º e 10 do Projeto de Lei Complementar nº 160/2017, tendo tais vetos sido derrubados pelo Congresso Nacional. Interessante notar, no entanto, que as razões dos vetos, espinçadas da Mensagem Presidencial nº 276, de 7 de agosto de 2017, mencionavam expressamente violação ao art. 113 do ADCT, conforme a seguir transcrito:

Os dispositivos violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016 (“Novo Regime Fiscal”), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, no mérito, causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento,

desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada “guerra fiscal” entre os Estados, ao invés de mitigá-la.

Como se vê, tanto o Poder Judiciário, por sua instância máxima, quanto o próprio Poder Executivo, têm reconhecido o art. 113 do ADCT como uma norma perente, apta a limitar a concessão arbitrária e aleatória de benefícios fiscais por proposições legislativas. Esse ponto, merece uma reflexão aprofundada, conforme exposto a seguir.

5. Força normativa do ADCT e de seu art. 113

O art. 113 do ADCT, objeto de análise, é norma constante do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Em tese, o ADCT é composto por normas constitucionais exauríveis ou exauridas, isto é, uma vez cumprido o seu papel, a sua normatividade se exaure.

A função inicial do ADCT era regular a transição da Constituição de 1967 (com a Emenda nº 1/1969) para a Constituição de 1988, a fim de evitar choques. Verifica-se, ao longo do tempo, que sua função tem sido trazer normas constitucionais exauríveis que regem a transição de uma constituição para outra constituição.

Segundo Uadi Lammêgo Bulos,³² citando Sérgio A. Frazão do Couto, no tocante ao significado do Ato das Disposições Transitórias, essas “incidem sobre um determinado ato ou fato socioconstitucional relevante. E a efemeridade desses preceitos não lhes subtrai a força das disposições permanentes, no que tange à aplicabilidade e cogência, embora localizadas e fixadas em um determinado lapso de tempo, ou até que ocorrida certa condição de exigibilidade fática”. Acerca da índole jurídica das Disposições Transitórias, referido autor aponta que o objetivo desse verdadeiro mecanismo de engenharia jurídica é simples: harmonizar as pendências herdadas do passado com as disposições voltadas para o futuro, evitando incompatibilidades. Mais adiante, o autor tece anotações sobre atos transitórios que ainda produzirão efeitos.

32 BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*, 7ª ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 53/2006, São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1446-1451.

Acerca do status do ADCT é importante citar entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que se trata de estatuto de índole constitucional, situado no mais alto grau de positividade jurídica, senão vejamos:

O ADCT, promulgado em 1988 pelo legislador constituinte, qualifica-se, juridicamente, como um estatuto de índole constitucional. A estrutura normativa que nele se acha consubstanciada ostenta, em consequência, a rigidez peculiar às regras inscritas no texto básico da Lei Fundamental da República. Disso decorre o reconhecimento de que inexistem, entre as normas inscritas no ADCT e os preceitos constitucionais da Carta Política, quaisquer desníveis ou desigualdades quanto à intensidade de sua eficácia ou à prevalência de sua autoridade. Situam-se, ambos no mais elevado grau de positividade jurídica, impondo-se, no plano do ordenamento estatal, enquanto categorias normativas subordinantes, à observância compulsória de todos, especialmente dos órgãos que integram o aparelho do Estado. (STF, RE 161.462-5/SP, rel. Min. Celso de Mello, 1ª Turma, decisão: 9-11-1994, deram provimento, v.u. DJU de 10-8-1995, p. 23577, 1ª col. em.)

De tudo quanto fora exposto, e diante do fato de o art. 113 do ADCT ainda se tratar de norma relativamente recente, muitos questionamentos ainda surgirão, no sentido de se tratar ou não de norma adstrita ao “Novo Regime Fiscal”, bem como no sentido de se tratar ou não de norma constitucional exaurível, isto é, uma vez cumprido o seu papel, a sua normatividade se exaure. E, ainda, de forma mais instigante, se se considerar que o art. 113 do ADCT não se vincula ao novo regime instituído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016, qual seria o entendimento a se aplicar sobre a eferida norma? Ato transitório que ainda produzirá efeitos? Mas produzirá efeitos até quando, visto que o seu texto não faz menção a nenhum lapso temporal? São questões, sem dúvida, interessantes e que ainda merecerão uma análise mais detalhada pelos intérpretes e aplicadores da lei.

Acredita-se que a nova norma tem muito a contribuir para o controle dos benefícios fiscais, que historicamente foram sendo concedidos de forma arbitrária, em prejuízo de um sistema tributário justo e progressivo. Por isso, sua permanência na Carta

Constitucional é medida salutar e com força normativa para expraiar efeitos em proposições até mesmo que tramitam perante o Poder Executivo, conforme será tratado mais à frente.

Finalmente, é pertinente trazer a crítica externada por Pedro Lenza, no sentido de que a essência do ADCT vem sendo desvirtuada pelo constituinte reformador.³³ A introdução, por emenda constitucional, de normas permanentes, sem qualquer conteúdo de direito intertemporal e sem qualquer conexão com o momento de transição, em total atecnia legislativa, pode se revelar um problema interpretativo. Como a prática se tornou comum, acredita-se que ela, ao fim e ao cabo, reforça o argumento acima descrito de que o art. 113 do ADCT tem aplicação imediata a todo e qualquer processo legislativo do país.

6. A necessidade da prévia estimativa de impacto orçamentário e financeiro para o manejo das alterações de alíquotas de tributos pelo Executivo

O princípio da legalidade tributária, previsto no inciso I do art. 150 da CRFB/88, tem por fundamento a ideia do *nullum tributum sine lege* (não há tributo sem lei), impedindo a criação ou a majoração de tributo sem lei. No Brasil, desde a Constituição de 1891, já há a previsão do princípio da prévia instituição legal do imposto (art. 72, § 30). É interessante notar que mesmo Carta outorgada em 1824, em seu art. 36, § 1º, disciplinava a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados sobre impostos.

A lógica por detrás da legalidade é o consentimento à tributação, isto é, o próprio cidadão, por intermédio de seus representantes nas casas legislativas, determinará se quer pagar (autotributação) e o *quantum* que almeja pagar. Esse princípio da reserva de lei tem, portanto, uma dupla finalidade: (i) garante o respeito ao denominado princípio da autoimposição, de forma que os cidadãos paguem mais tributos que aqueles com os quais tenham aquiescido seus legítimos representantes; e (ii) garante o direito à propriedade.³⁴ Fica, portanto, proibida a criação ou aumento de tributo por meros atos do Poder Executivo, como decretos, portarias, resoluções, etc.

Todavia, a própria CRFB/88 previu, no § 1º do art. 153, a faculdade de o Poder Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar alíquotas de alguns

33 LENZA, Pedro. "Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e seu desvirtuamento". Carta Forense. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/ato-das-disposicoes-constitucionais-transitorias-adct-e-o-seu-desvirtuamento/11952>>. Acesso em: 28/8/2018.

34 QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; BLANCO, Francisco Poveda. *Derecho tributario*. 18. ed. Valencia: Thomson Reuters Aranzadi, 2013, p. 68.

impostos – todos eles de caráter extrafiscal³⁵ –, são eles: a) importação de produtos estrangeiros – II; b) exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados – IE; c) produtos industrializados – IPI; e d) operações de créditos, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF. Note-se que os Tribunais admitiram que a alteração das alíquotas dos mencionados impostos pudessem ser feitos por portarias³⁶ e resoluções,³⁷ além de decretos. Dizer que tais impostos têm caráter extrafiscal, significa que possuem função regulatória – e não meramente arrecadatória –, o que justificaria a flexibilidade de alíquotas.

Além das exceções vistas acima, há também exceção da legalidade estrita para “redução e restabelecimento de alíquotas” prevista no art. 177, § 4º, I, “b”, da CRFB/88, que trata da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE – relativa a combustíveis, bem como aquela referente ao ICMS-Combustíveis, em que a alíquota pode ser alterada por convênio do Confaz (art. 155, § 4º, IV, “c” e § 5º).

Infelizmente, verifica-se que o Poder Executivo federal tem feito um uso deturpado da faculdade de majorar as alíquotas de tais impostos.³⁸ Mais recentemente, mediante a publicação do Decreto nº 8.731, de 2016, o Governo Federal majorou de 0,38% para 1,10% a alíquota do IOF incidente sobre a aquisição de moeda estrangeira em espécie, com o objetivo declarado de aumentar a arrecadação (estimada em R\$ 2,4 bilhão anuais a mais).

A mitigação do princípio da reserva legal somente se justificaria em virtude do caráter extrafiscal do imposto.³⁹ O seu desvirtuamento, mediante utilização com fins

35 Deve-se ter o cuidado de não afirmar que todos os impostos extrafiscais são excepcionados da regra da legalidade. O Imposto Territorial Rural – ITR – é um exemplo de um imposto extrafiscal, que tem por objetivo desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, que se submete integralmente à legalidade, como também às regras da anterioridade e noventena.

36 Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.123.249/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 02/12/2009.

37 Supremo Tribunal Federal, RE 570.680, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, Repercussão Geral – Mérito, DJe 04/12/2009.

38 Em janeiro de 2008, para ajustar o orçamento com a perda de aproximadamente R\$ 40 bilhões que eram arrecadados com a cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF –, entre outras medidas, o governo federal aumentou a alíquota do IOF em 0,38% – a mesma alíquota da extinta contribuição – incidente sobre as operações de crédito, câmbio para a exportação e operações de seguro (Decreto nº 6.339, de 3 de janeiro de 2008). O então ministro da Fazenda, Guido Mantega afirmou que tais medida eram mesmo para compensar a perda da CPMF que parou de ser cobrada no primeiro dia do ano de 2008 (“Governo aumenta impostos e corta gastos com fim da CPMF”. Revista Eletrônica Consultor Jurídico. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2008-jan-02/governo_aumenta_impuestos_corta_gastos_fim_cpmf. Acesso: 11/5/2018).

39 No caso emblemático da extinção da CPMF e o conseqüente aumento do IOF, nota-se que o Poder Executivo não se preocupou atribuir efeito extrafiscal à medida, ao revés, a intenção foi declarada de forma expressa à imprensa de reposição de caixa. Aliás, é bom dizer que a conduta do administrador público demonstrou absoluto desrespeito e indiferença à democracia, que fez valer sua vontade, por meio dos seus representantes, ao não aprovar a continuidade da CPMF. O Poder

arrecadatórios, implica claro desvio de finalidade, violando a mencionada exceção do art. 153, § 1º, da CRFB/88. A excepcionalidade constitucional à legalidade tributária – como exceção que é – mereceria interpretação restritiva, segundo os cânones da hermenêutica e só tem lugar em face do uso extrafiscal do tributo, determinando, em casos tais, a necessidade de sua aprovação mediante lei formal.⁴⁰

É interessante notar que, na tentativa de evitar o abuso do Executivo e a prolação de uma decisão político-tributária sem o respaldo do Poder Legislativo, o deputado federal Luiz Carlos Hauly apresentou o Projeto de Decreto Legislativo nº 353/16 com o objetivo de sustar os efeitos do Decreto nº 8.731/16, acima referido. A medida de sustar a eficácia de ato normativo do Executivo que exorbita do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa foi uma importante novidade da CRFB/88⁴¹ em especial para aumentar o papel de controle do Parlamento, mas ainda não surtiu efeitos pretendidos, pois, ao menos na seara tributária, nunca ocorreu uma sustação de ato regulamentar.

Na realidade, como asseverou Navarro Coêlho⁴² ao examinar essa permissão constitucional, o princípio da legalidade ficaria totalmente a salvo apenas nos regimes parlamentares, em que o parlamento governa através do gabinete. No presidencialismo, afigura-se-ia demasiada a licença concedida ao Executivo pela CRFB/88, quando muito,

Executivo optou por retaliar a decisão do Parlamento e utilizou um tributo regulatório para gerar arrecadação imediata, de forma declarada: “Nós temos alíquotas que podemos alterar sem alteração [aprovação] do Congresso” (LIMA, Daniel. Mantega diz que governo pode aumentar impostos caso Senado não aprova a CPMF. In: Agência Brasil, de 10 de outubro de 2007. Disponível em: <<http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/noticia/2007-10-10/mantega-diz-que-governo-pode-aumentar-impostos-caso-senado-nao-approve-cpmf>>. Acesso em: 07 jun. 2018). Em face da inconstitucionalidade dos decretos, em 07/01/2008, o DEM ingressou no STF com a ADI nº 4.002/DF. Todavia, como a norma impugnada acabou sendo alterada, a Corte Maior entendeu que a ação perdeu o objeto, em decisão publicada em 13/4/2018 (Min. Relator Ricardo Lewandowski).

40 Como ensina Kiyoshi Harada (HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 422), como imposto de caráter regulatório da economia, a faculdade de o Executivo alterar sua alíquota há de fundar-se em motivação que se harmonize com a norma do art. 174 da CF, que confere ao Estado o papel de agente normativo e regulador da atividade econômica. Para tanto, confere-lhe as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. As frequentes majorações de alíquotas desse imposto por decretos, ao arrepio do princípio da segurança jurídica, com objetivo nitidamente arrecadatório, porque divorciadas e até contrárias às diretrizes da política econômica, configuram autêntico desvio de poder, que macula de vício insanável os aludidos atos normativos do Executivo. O aumento do imposto de importação com finalidade fiscal submete-se integralmente ao princípio da reserva legal. e 6.435, de 4 de janeiro de 2008, pautando-se sobretudo na ocorrência do desvio de finalidade das normas em referência

41 O art. 49, inciso V, da Constituição de 1988 atribuiu exclusivamente ao Congresso Nacional a competência de “sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa”. Trata-se de relevante atribuição de controle, cujo exercício efetivo é esteio não só do princípio da legalidade, mas também dos valores da participação dos cidadãos nos rumos políticos do País.

42 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 16ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 149.

admitida no II e no IE. No caso do IPI e do IOF, que são inseridos na produção industrial e no mercado financeiro, o Congresso Nacional abdicou de tarefas que lhe são caras, deixando os contribuintes entregues às improvisações do Executivo.

Por outro lado, não são menos graves as reduções indiscriminadas e desmotivadas de alíquotas desses mesmos impostos, mostrando-se relevante incrementar o controle e a transparência dos atos do Poder Executivo.

Lembre-se, por oportuno, que a função do art. 150, § 6º, da CRFB/88, portanto, vai muito além do que a mera exigência de lei em sentido formal prevendo isenções ou outros benefícios fiscais. Historicamente, havia um vício do Parlamento⁴³ de, no bojo do processo legislativo, se introduzir, em qualquer lei, não importando seu objeto, algum dispositivo concedendo benefícios, como anistias ou remissões, justamente para servir como instrumento de barganha no processo de negociação. Assim, com essa norma, nas palavras de Misabel Derzi, “evitam-se as improvisações e os oportunismos por meio dos quais, certos grupos parlamentares introduziam favores em leis estranhas ao tema tributário, aprovadas pelo silêncio ou desconhecimento da maioria”.⁴⁴

A ideia da especificidade da lei concessiva de benefícios é o aspecto mais importante da norma, porque limita a apresentação de desonerações tributárias de forma obscura e velada, no interior de proposições legislativas que tratam de outros temas, como, verdade seja dita, ainda ocorre em nosso país.⁴⁵ Kiyoshi Harada⁴⁶ denomina a regra como

43 Esse hábito foi reconhecido no voto do Ministro Nelson Jobim, do STF, que havia sido deputado federal constituinte, na ADI nº 155/SC (DJ de 08/09/1998, Tribunal Pleno). Afirmou o ministro: “Esse dispositivo explicou-se no processo legislativo considerando o hábito, dentro do Parlamento, de se introduzir em qualquer tipo de lei um artigo específico concedendo anistia ou remissão, que servia inclusive no processo de negociação legislativa como instrumento de coação ou de barganha para esse efeito. A Constituição de 88 visou coibir tal mecanismo com essa redação. A experiência de 88 a 93 não foi suficiente para reduzir essa possibilidade. Daí adveio a Emenda Constitucional nº 3, de 1993, que ampliou substancialmente o texto [...]”.

44 DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª. ed. Forense, 1997, p. 101.

45 Recentemente, foi proposta pelo Governador do Estado de Santa Catarina a ADI nº 5.882, contra o art. 6º da Lei 17.302, de 30 de outubro de 2017, que dispõe sobre a instituição do Programa Catarinense de Recuperação Fiscal (Prefis-SC), que permitiu que contribuintes de ICMS, titulares de créditos decorrentes de debêntures fundadas em lei estadual, efetuem compensação do valor representado pelo respectivo título com débitos tributários próprios de ICMS. A lei estadual decorreu da conversão da Medida Provisória 212/2017, e, durante o processo legislativo, um emenda parlamentar inseriu no texto o dispositivo estranho à redação original, outorgando benefício de ICMS, que acabou sendo vetado, mas, posteriormente, derrubado pela Assembleia Legislativa daquele Estado. Segundo o parecer do Ministério Público Federal, “o art. 150 §6º da CF exige lei específica que trate exclusivamente do benefício ou do tributo. Essas garantias constitucionais existem para preservação da receita pública, ou seja, protegem, em última instância, o contribuinte. A exigência constitucional foi desconsiderada na espécie”. Mencionada ADI encontra-se sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

46 HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 94. O autor comenta que a MP nº 252, de 2005, conhecida como “MP do Bem”, já caducada, outorgava

“princípio da especialidade dos incentivos fiscais”, que, a exemplo do princípio da exclusividade orçamentária,⁴⁷ existe em função de abusos consistentes na inserção de normas outorgando incentivos fiscais, no bojo de projetos de lei estranhos à matéria tributária, o que acaba dificultando sua identificação e controle pelo chefe do Poder Executivo por ocasião de sua sanção. Tal princípio tem, pois, uma estreita vinculação com o princípio da transparência.⁴⁸ Roque Carraza prefere o uso do nome “princípio da especificidade das leis tributárias” e vislumbra – mais do que a facilitação do controle do Executivo – a importância de se evitar que “emendas capciosas induzam parlamentares menos avisados a aprovar, sem que o percebam, favores fiscais que nada têm a ver com o assunto central do ato normativo que estiver em votação”.⁴⁹ Além de oportunizar um melhor controle e debate na produção da lei exoneradora, sendo específica, ela também traz transparência e segurança jurídica, porquanto livra o aplicador da lei da tarefa de manusear infundáveis normas espalhadas na

incentivos fiscais de variadas espécies, relativamente ao PIS/Pasep, Cofins, CSLL, CIDE, CPMF, IRPJ, IRPF e IPI. Esses incentivos foram incorporados no bojo de outra MP, a de nº 255, de 2005, que cuidava apenas da prorrogação do prazo de opção pelo regime do imposto de renda na fonte de pessoa física dos participantes de planos de benefícios, fato que deixa patente a violação do princípio da especialidade. A MP 255/05 foi objeto do Projeto de Lei de Conversão de nº 28/05, tendo sido aprovado pelo Congresso Nacional, transformando-se na Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

47 “Esse princípio diz respeito ao conteúdo do orçamento e está expresso no § 8º do art. 165 da CF, nos seguintes termos: ‘A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.’ Referido princípio resultou de Emenda Constitucional de 1926, que acrescentou o § 1º ao art. 34 da Constituição de 1891, a fim de evitar as chamadas caudas orçamentárias, ou orçamentos rabilongos, decorrentes de introdução de matérias estranhas ao respectivo projeto de lei, por meio de emendas de toda sorte, apresentadas por Deputados e Senadores. A partir de então, tal princípio foi mantido nas sucessivas Constituições que se seguiram, mais ou menos com a mesma redação supratranscrita.” (HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 86).

48 Ao discorrer sobre o princípio da transparência orçamentária, o autor faz uma devida correlação: “Na forma do § 6º do art. 165 da CF, o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativos regionalizados do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Essa medida possibilitará, posteriormente, a fiscalização e o controle interno e externo da execução orçamentária, que abrange as subvenções e a renúncia de receitas, conforme prescreve o art. 70 da CF. Esse princípio articula-se, outrossim, com o § 6º do art. 150 da CF, que subordina a concessão de qualquer anistia ou remissão em “matéria tributária ou previdenciária” à edição de lei específica, federal, estadual ou municipal. Finalmente, esse princípio orçamentário nada mais é do que o desdobramento do princípio da transparência tributária, que está inserido no § 5º do art. 150 da CF, segundo o qual a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. No âmbito federal, o art. 27 da Lei nº 10.182, de 6-2-2001, determina que o Executivo estabeleça o mecanismo que permita ao cidadão o acesso aos dados relativos à execução orçamentária. Gilmar Ferreira Mendes e Celso de Barros Correa Neto, após minucioso exame dos dispositivos constitucionais pertinentes, concluem que o ‘princípio da transparência fiscal é norma estruturante do Estado Democrático de Direito brasileiro’. Daí a importância desse princípio como instrumento do exercício de cidadania no controle e fiscalização de gasto público”. (HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. xviii).

49 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 863.

legislação ordinária. É dizer, se a lei de fato for específica, a sua ementa indicará, em destaque, o incentivo fiscal ou tributário objeto de concessão, facilitando a sistematização e identificação pelo povo, destinatário das normas.

Como se vê, a CRFB/88 não tolera a concessão de benefícios, como as reduções de alíquotas que podem ser realizadas pela mera pena do Poder Executivo, de forma indiscriminada e aleatória. Dessa forma, na persecução do equilíbrio fiscal, apesar de a EC nº 95/2016 não ter se norteado pelo viés da arrecadação de tributos, mas, sobretudo, na contenção dos gastos, ao incluir e constitucionalizar a necessidade de apresentação prévia dos impactos orçamentários da concessão de incentivos com o mencionado art. 113 do ADCT, acabou por garantir mais hígidez da arrecadação.

A questão é que, se o legislador constituinte derivado objetivou impor medidas de austeridade ao alterar o texto constitucional é mister conferir interpretação ampla à nova regra do ADCT para que a elaboração e a divulgação de estimativa de impacto orçamentário e financeiro também seja um ato prévio e fundamental nos casos em que o próprio Poder Executivo pretenda minorar as alíquotas dos tributos que tem competência para tal, ainda que tais medidas não passem pelo crivo do Poder Legislativo. A transparência do procedimento é que permitirá o controle efetivo e verdadeiro das alterações de alíquotas realizadas unilateralmente por aquele Poder e a verificação se as alterações serviram realmente para a indução de comportamentos ou desestímulos de condutas dos contribuintes com a finalidade de intervir na ordem econômica e social.⁵⁰

Se é certo que todos os atos do Poder Executivo devem ser devidamente motivados, até mesmo nos casos de alteração de alíquotas de tributos, até o presente momento inexistente no ordenamento brasileiro regra que obrigue que o Poder Executivo a apresentar previamente as estimativas de impacto orçamentário. A já mencionada LRF, ao dispor sobre as restrições e limites para as renúncias de receita, expressamente, no art. 14, § 3º, inciso I, prevê que elas não se aplicam às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da CRFB/88.

50 “Como imposto de caráter regulatório da economia, a faculdade de o Executivo alterar sua alíquota há de fundar-se em motivação que se harmonize com a norma do art. 174 da CF, que confere ao Estado o papel de agente normativo e regulador da atividade econômica. Para tanto, confere-lhe as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. As frequentes majorações de alíquotas desse imposto por decretos, ao arrepio do princípio da segurança jurídica, com objetivo nitidamente arrecadatório, porque divorciadas e até contrárias às diretrizes da política econômica, configuram autêntico desvio de poder, que macula de vício insanável os aludidos atos normativos do Executivo. O aumento do imposto de importação com finalidade fiscal submete-se integralmente ao princípio da reserva legal” (HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 422).

Sobre a motivação – que não se confunde com o motivo do ato –, importa ressaltar que ela é um requisito formal e deve integrar a formalização do ato.⁵¹ É a exposição dos motivos que fundamenta o ato e mediante a qual se enuncia a regra do ordenamento e os fatos em que o administrador se lastreou para tomar a decisão. Ora, os administradores públicos são gestores de recursos pertencentes à toda a sociedade e todos os cidadãos, e, dessa forma, em particular aquele interessado no ato, tem o direito de saber os motivos que o levaram a ser praticado.

Apesar de não haver dúvida ou dissenso quanto à necessidade de motivação expressa,⁵² a publicização das informações gerou certa controvérsia, entendendo o STF que “a motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio” (RE nº 225.602, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ de 06/04/2001). Segundo o relator, “o que deve ser reconhecido é que a motivação encontra-se no processo administrativo, ou na exposição de motivos que levou o Presidente da República a baixar o decreto que majorou as alíquotas”.

Cabe indagar assim com base em quais dados e perspectivas o Poder Executivo tem realizado as reduções de alíquotas dos impostos extrafiscais? As normas tributárias indutoras devem respeito integral aos direitos e garantias fundamentais, expressos ou implícitos, além da própria higidez das finanças públicas. Os reais motivos do ato que reduz ou majora um imposto devem estar fulcrados em estudos técnicos e amparados em expectativas. Mesmo que tais tributos extrafiscais sirvam para o controle e (des)estímulo de comportamentos, o manejo das alíquotas não pode implicar em escolhas arbitrárias e aleatórias. Uma desoneração de certos setores produtivos, como visto, é um gasto tributário arcado por toda a sociedade. Somente mediante uma análise prévia de impacto orçamentário e

51 A Súmula nº 97 do antigo Tribunal Federal de Recursos (DJ de 27/10/1981) prevê: “As Resoluções do Conselho de Política Aduaneira, destinadas à fixação de pauta de valor mínimo, devem conter motivação expressa.” Com efeito, é dever da Administração Pública motivar os atos administrativos, como corolário dos princípios da legalidade administrativa e da publicidade, previstos no *caput* do art. 37 da CRFB/88. Desobrigar o Poder Executivo de fundamentar a sua decisão do aspecto quantitativo do fato gerador do tributo é o mesmo do que admitir que o Estado disponha de maneira arbitrária e irresponsável do orçamento público. A justificação é o mecanismo que possibilita o controle social – e o controle do Poder Judiciário –, quanto às razões que levaram o Poder Executivo a alterar as alíquotas em questão.

52 “Não vale o ato do Poder Executivo se a lei o não autoriza. Não tem eficácia a lei, para este fim, se não estabelece condições e limites, dentro dos quais deve agir o Poder Executivo. A lei, em tal caso, não pode ser uma carta branca, que equivaleria, então, à delegação de atribuições dum Poder a outro Poder, prática constitucionalmente defesa (art. 6º, parágrafo único). Conquanto a Constituição não o diga, é inteiramente razoável exigir-se que o ato do Poder Executivo, alterando alíquotas, traga motivação expressa, pela qual se verifique sua compatibilidade com ‘condições e limites’ da lei.” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 64).

financeiro, bem como do potencial desonerativo (ou arrecadatário) para produzir o resultado extrafiscal desejado, será realmente possível aferir a razoabilidade da medida.

Defende-se, portanto, que a estimativa de impacto orçamentário e financeiro imposta, pelo art. 113 do ADCT para as proposições legislativas que renunciem tributos também devem contemplar os atos do Poder Executivo que impliquem nas mesmas consequências. Observe-se que a literalidade do texto normativo do art. 113 do ADCT em nenhum momento obsta tal interpretação, na medida em que os decretos do Presidente da República, ou mesmo resoluções e portarias de órgãos a ele subordinados que alteram as alíquotas de tributos têm um efeito tão ou mais gravoso que alterações decorrentes de projetos de lei que tramitam no Legislativo.

Uma interpretação sistêmica leva ao mesmo resultado, porquanto o art. 114 do ADCT, introduzido pela mesma emenda constitucional, prescreve “a tramitação de proposição elencada no *caput* do art. 59 da Constituição Federal, ressalvada a referida no seu inciso V, quando acarretar aumento de despesa ou renúncia de receita, será suspensa por até vinte dias, a requerimento de um quinto dos membros da Casa, nos termos regimentais, para análise de sua compatibilidade com o Novo Regime Fiscal”. Aqui sim houve uma restrição no texto da norma para abarcar somente as espécies legislativas constantes do art. 59 da CRFB/88.⁵³

É de suma importância que as estimativas e análises técnicas abarquem uma avaliação dos impactos fiscais e econômicos, sobretudo para se evitar desonerações arbitrárias ou desproporcionais, ou mesmo que não sirvam para atingir a finalidade almejada pelo ato estatal, gerando algum risco de desequilíbrio das contas públicas. A publicização dos motivos que levaram à redução de alíquotas para determinado setor ou mercadorias traz mais legitimidade para a escolha pública, permite que os órgãos exerçam melhor o controle. *O melhor detergente é a luz do sol* (“*Sunlight is said to be the best of disinfectants*”): a célebre frase do juiz da Suprema Corte Americana Louis Brandeis é muito apropriada para

53 “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I – emendas à Constituição; II – leis complementares; III – leis ordinárias; IV – leis delegadas; V – medidas provisórias; VI – decretos legislativos; VII – resoluções”. É bom ressaltar que, em estudo técnico elaborado pela Consultoria da Câmara dos Deputados, parece prevalecer o entendimento de que o art. 113 do ADCT somente se aplicaria às espécies do art. 59 da CRFB/88. Cfr. CARVALHO JUNIOR, Antonio Carlos Costa d'Ávila; BIJOS, Paulo Roberto Simão. “Novo Regime Fiscal: análise de impacto e compatibilidade de proposições legislativas”. *Estudo Técnico nº 11/2017*. Consultoria de Orçamentos da Câmara dos Deputados. Brasília, maio de 2017. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/ET11_2017.pdf>. Acesso em: 27/8/2018. Para os autores, “em acréscimo, também devem ser consideradas as mensagens retificadoras encaminhadas pelo Chefe do Poder Executivo, bem como as emendas e substitutivos apresentados no âmbito do parlamento, vez que representam proposições acessórias ou substantivamente alternativas às anteriormente referidas” (p. 5).

contextualizar a importância da apresentação pública dos dados e elementos que fundamentam exonerações tributárias. Não há mais espaço para desonerações sigilosas, ocultas ou privilegiadas, devendo haver ampla transparência e publicidade à atividade tributária do Estado, garantindo uma avaliação, pela sociedade, da atuação do Poder Executivo. De fato, cresceu a desconfiança sobre a virtude de tais incentivos para o desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo, não sendo raro que se transformem em uma *perverse fiscal policy*, estando sempre sob a suspeita de ilegitimidade.⁵⁴

Para Cláudio Pereira de Souza Neto, o incremento da *accountability* é a dimensão central da chamada “democracia deliberativa”,⁵⁵ de modo que a democracia atualmente não se revela apenas na prerrogativa popular de eleição dos representantes, mas envolve também a possibilidade de se deliberar publicamente acerca das questões a serem decididas. Com efeito, “a democracia será fomentada uma vez que a edição de atos pelo poder público que afetem a vida das pessoas – quaisquer atos – sejam precedidos da apresentação de razões e informações, debate e deliberação”.⁵⁶ A exigência de fundamentação pública da decisão de alterar alíquotas é elemento decisivo para o aprimoramento e a racionalização da gestão tributária. Nas palavras de Ana Paula Barcellos, “todo ato normativo deverá ser acompanhado de uma justificativa pública, e essa justificativa será apresentar, necessariamente, razões e informações sobre três temas específicos: (i) o problema que a iniciativa legislativa pretende enfrentar, (ii) os impactos esperados pela medida proposta e (iii) os custos dessa medida”.⁵⁷ Se o Estado exige da sociedade que tolere uma política de severa diminuição de investimentos em políticas públicas, nada mais democrático que o Estado, em contrapartida, levar a termo uma gestão mais responsável e transparente de sua atividade arrecadatória. A obrigação do Poder Executivo de motivar os seus atos decorre, nesse sentido, do próprio princípio do Estado Democrático de Direito. Em razão dos graves impactos econômicos e sociais de

54 TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Transparência no Direito Financeiro. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, v. VIII, p. 133-156, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 140. Cf. MEHL, Lucien. *Elementos de Ciência Fiscal*. Barcelona: Bosch, 1964, p. 298; LANG, Joachim. *Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen*. Steuer und Wirtschaft, 1987, p. 223.

55 SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Teoria constitucional e democracia deliberativa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

56 BARCELLOS, Ana Paula Gonçalves Pereira de. *Direito constitucional a um devido procedimento legislativo na elaboração normativa: direito a justificativa*. Tese de titularidade. UERJ, 2015, p. 47.

57 BARCELLOS, Ana Paula Gonçalves Pereira de. *Direito constitucional a um devido procedimento legislativo na elaboração normativa: direito a justificativa*. Tese de titularidade. UERJ, 2015, p. 150.

políticas de oneração ou desoneração tributárias, é imprescindível que as decisões do Estado nesse ponto sejam fundamentadas, e que a fundamentação seja publicamente exposta.⁵⁸

O STF terá a oportunidade analisar a constitucionalidade do art. 113 do ADCT nos autos da ADI nº 5.658, ajuizada pelo Partido Democrático Trabalhista – PDT –, em foram questionados diversos dispositivos da EC nº 95/2016. Especificamente em relação art. 113 do ADCT, há um pleito para que a Corte Maior dê interpretação conforme a Constituição, impondo, também ao Poder Executivo, a necessidade de apresentação da respectiva estimativa do impacto orçamentário e financeiro para renunciar receita dos impostos extrafiscais. Para tanto, o autor da ADI suscita dois princípios constitucionais como fundamentos desse pedido: o princípio democrático (art. 1º da CRFB/88) e o princípio da publicidade dos atos da administração pública (art. 37, *caput*, da CRFB/88). A ADI nº 5.658 foi distribuída à ministra Rosa Weber, por prevenção, em decorrência da ADI nº 5.633.

Em sua manifestação, ressaltou a Advocacia-Geral da União que concorda que a Administração Pública, no exercício de sua competência para editar decretos executivos, já se encontra adstrita ao princípio da motivação dos atos públicos. Todavia, citando a *NOTA/PGFN/CASTF/Nº 279/2017* da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aduz que as exceções à regra da legalidade para os impostos extrafiscais não estão presentes no texto constitucional de forma despropositada, pois garantem a atuação expedita e célere do poder público quando necessário, na sua atividade de regulação e incentivo da atividade econômica, de modo que, a exigência do prévio estudo de impacto orçamentário e financeiro “impediria, por exemplo, uma rápida resposta do estado brasileiro a mudanças abruptas na balança comercial, via alteração no IOF ou nos Impostos de Importação e Exportação”.

Ainda que plausíveis as justificativas dos órgãos para eximir o Poder Executivo da apresentação dos estudos e estimativas das reduções de impostos, entende-se que a celeridade da resposta do governo não pode ser o único argumento e não deve ter peso maior do que o próprio princípio democrático. Se é certo que a CRFB/88 atribuiu a tarefa ao Poder Executivo de utilizar de tais normas indutoras, a Carta Maior impôs, em diversas outras normas, a necessidade de que tal atuação se dê em sintonia com os objetivos da República e com

58 Este trecho foi retirado, com adaptações, da exordial da ADI nº 5.658, da lavra de diversos causídicos, entre eles, Cláudio Pereira de Souza Neto. Nesse ponto, pleiteou-se, *in verbis*: “Formula-se pedido de mera interpretação conforme. Por isso, não se exige que o parâmetro de controle seja uma cláusula pétrea. Dois princípios constitucionais são suscitados como fundamentos desse pedido: o princípio democrático (CF, art. 1º) e o princípio da publicidade dos atos da administração pública (CF, art. 37, *caput*). Pode-se sustentar que tais princípios também se inserem no âmbito de proteção das cláusulas pétreas. O argumento, porém, é desnecessário na hipótese, como não se trata de suscitar o controle de constitucionalidade de emenda, mas a interpretação de seu texto em conformidade com preceitos da Constituição de 1988 providos de grande fundamentalidade”.

diversos limites. Como é possível controlar um ato do Poder Executivo de redução de tributos sem que este não apresente nem mesmo minimamente o potencial e o impacto da medida?

Cabe ao Parlamento a contenção de eventuais abusos do Executivo,⁵⁹ de modo que mais do que legislar, a tendência contemporânea deveria ser a de restringir o Parlamento a uma função de controle, fazendo dele o fiscal do governo.⁶⁰ Entre as várias atribuições constitucionais do Poder Legislativo – funções normativa, deliberativa, julgadora, político-parlamentar e educativa – a função fiscalizadora abarca o conjunto de ações voltadas para o controle externo dos atos da administração pública, sobretudo no âmbito do Poder Executivo.⁶¹ Um poder fiscalizatório do Parlamento que é fundamental para o Direito Tributário, ramo em que são caudalosas as normas infralegais, como decretos, instruções normativas, portarias etc., e que é pouquíssimo utilizado⁶² – aliás, nunca foi⁶³ – é o de sustar a

59 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2ª ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 261-262.

60 Como expõe Ferreira Filho, como fiscal, volta o Parlamento ao ponto de partida, “já que, na Idade Média, surgiu como órgão de expressão dos desejos e particularmente dos reclamos dos governados relativamente ao proceder do governo. De fato, essa tendência já foi assinalada por vários autores, como Loewenstein, Meynaud etc., e em vários Estados diferentes. Assim, por exemplo, a prática inglesa mostra o Parlamento reduzido a uma função de controle da atividade governamental, simplesmente ratificando decisões tomadas pelo Gabinete, ao mesmo tempo cúpula do partido majoritário, especialmente no campo normativo” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 4ª ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2001, p. 272).

61 RESENDE, Antônio José Calhau de. “O controle de legalidade da Assembleia de Minas sobre os atos normativos do Poder Executivo”. In: RESENDE, Antônio José Calhau de. (Org.). *25 anos da Constituição Mineira de 1989: teoria, prática, história, inovações*. 1ª ed. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2014, p. 53-54. Vide ainda, do mesmo autor: RESENDE, Antônio José Calhau de. *As funções do Poder Legislativo*. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, 2015.

62 Há apenas projetos de decretos legislativos tramitando, como é o caso do nº 732, de 2017, de autoria do Deputado Pedro Uczai, que “susta os efeitos do Decreto nº 9.101, de 20 de julho de 2017, do Presidente da República, que ‘altera o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004, e o Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008, que reduzem as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e álcool”. Outro caso interessante é o Projeto de Decreto Legislativo – PDC – nº 353/16, do deputado Luiz Carlos Hauly, que objetiva sustar os efeitos do Decreto nº 8.731/16, que aumentou as alíquotas do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. Segundo o autor, a Constituição determina que cabe ao Poder Executivo fazer a alteração das alíquotas dos impostos sobre operações financeiras desde que a mudança respeite condições e limites estabelecidos em lei e complementa: “diante da natureza extrafiscal do tributo, o IOF não pode ser alterado de forma indiscriminada, devendo qualquer mudança ser feita de forma fundamentada. E, ausente a fundamentação do Poder Executivo para majorar tal tributo, a medida apresenta vício de inconstitucionalidade”. Considera o parlamentar que, no caso do IOF, a fundamentação deve estar relacionada aos objetivos das políticas monetária e fiscal, não podendo funcionar o imposto como simples instrumento arrecadatório por parte do Estado.

63 Em estudo realizado para comemorar os 25 anos da Constituição Mineira de 1989, no ano de 2014, Calhau de Resende observou que apenas três atos normativos do Poder Executivo foram sustados pela Assembleia, fato que demonstra nítido desequilíbrio entre as funções normativa e fiscalizadora. No âmbito federal, apenas quatro atos normativos foram sustados pelo Congresso Nacional. (RESENDE, Antônio José Calhau de. “O controle de legalidade da Assembleia de Minas sobre os atos normativos do Poder Executivo”. In: RESENDE, Antônio José Calhau de. (Org.). *25*

eficácia de ato normativo do Executivo que exorbita do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa, uma importante novidade da CRFB/88.⁶⁴

Comungando com o entendimento de Calhau de Resende, o controle de legalidade que o Parlamento exerce sobre os atos normativos do Executivo ainda é muito precário. A ineficácia desse controle resulta basicamente de dois fatores: a falta de tradição para fiscalizar e a clássica subserviência do Legislativo ao Executivo. É de suma importância, portanto, em especial no Direito Tributário, que a função fiscalizadora não fique em segundo plano em relação à função legislativa, que tem absorvido parte considerável das atribuições do Legislativo, concorrendo para o excesso normativo.⁶⁵ Para reverter esse quadro, o Parlamento precisa se preocupar mais com a qualidade das leis e intensificar a fiscalização, que deve ser efetiva e permanente.

Mas o Parlamento somente logrará cumprir seu papel se o Poder Executivo abrir ao debate público suas expectativas e o potencial de impacto no caso das medidas desonerativas relacionadas aos impostos extrafiscais.

7. A iniciativa parlamentar em matéria de desonerações tributárias

Posta a questão acerca da necessidade de que a proposta de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita observe as imposições do art. 14 da LRF e o disposto no art. 113 do ADCT, limitação alçada

anos da Constituição Mineira de 1989: teoria, prática, história, inovações. 1ª ed. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2014, p. 53-67). Nenhum deles versa sobre temas tributários.

64 O art. 49, inciso V, da Constituição de 1988 atribuiu exclusivamente ao Congresso Nacional a competência de “sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa”. Trata-se de relevante atribuição de controle, cujo exercício efetivo é esteio não só do princípio da legalidade, mas também dos valores da participação dos cidadãos nos rumos políticos do País.

65 RESENDE, Antônio José Calhau de. (Org.). *25 anos da Constituição Mineira de 1989: teoria, prática, história, inovações*. 1ª ed. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2014, p. 66-67. Segundo o Consultor em Direito Constitucional e Direito Administrativo da ALMG, “no Brasil, o Poder Legislativo concentra sua atividade na produção de normas jurídicas. Isso ocorre tanto no âmbito federal quanto nos âmbitos estaduais e municipais. A função normativa absorve quase a totalidade das atividades do Parlamento, o que acarreta uma verdadeira inflação legislativa ou excesso de normas, muitas das quais desprovidas de generalidade e abstração. Com isso, a função de controle acaba ficando em segundo plano, embora seja tão relevante quanto aquela” (p. 64). E ainda arremata: “É indispensável que o Parlamento esteja devidamente preparado para pôr em prática tão relevante preceito constitucional, mediante o acompanhamento constante da produção normativa do Executivo. Mais do que isso, é necessário coragem para impugnar atos ilegais e fazer valer a independência do Legislativo não só para a elaboração das leis, mas também para a fiscalização dos atos normativos editados pelo governador do Estado e pelos demais órgãos executivos. Em um país com tanta tradição de legislar, é indispensável intensificar o controle de legalidade a cargo do Parlamento” (p. 66).

ao nível constitucional pela Emenda à Constituição nº 95/2016, cumpre proceder à análise de algumas questões enfrentadas pelos parlamentares nesse intuito.

No que tange à iniciativa para deflagrar o processo legislativo, observamos que esta pode ser geral ou privativa, a depender da previsão constitucional sobre quem está autorizado a dar início ao processo legislativo. Ao contrário de Constituições anteriores,⁶⁶ o legislador constituinte de 1988, previu a iniciativa geral em matéria de natureza tributária, o que se depreende da leitura do seu art. 61 (exceto no caso dos Territórios, em que há previsão no art. 61, § 1º, II, “b”, de iniciativa privativa do Presidente da República). Assim, não existe nenhum óbice à inauguração do processo legislativo por membro do parlamento ou pelo Chefe do Poder Executivo, em se tratando de matéria de natureza tributária.

Importante ressaltar que, mesmo diante da ausência de norma constitucional que estabeleça a iniciativa exclusiva para tratar de matéria tributária, a proposta de redução ou extinção de tributos por iniciativa parlamentar já foi objeto de questionamentos judiciais. Em inúmeras ocasiões, sustentou-se perante o Poder Judiciário que a perda de arrecadação, experimentada pelo ente político em decorrência da instituição de benefício de natureza tributária, atrairia a iniciativa do Chefe do Poder Executivo, prevista no art. 165⁶⁷ da Constituição da República de 1988, para propor leis orçamentárias.

No entanto, no julgamento do em Agravo em Recurso Extraordinário nº 743.480, contra acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que declarou a inconstitucionalidade formal de lei⁶⁸ em matéria tributária por entender que o tema estaria adstrito à iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo, dada a eventual repercussão da referida lei no orçamento municipal, foi reconhecida a repercussão geral da matéria e reafirmada a

66 A Constituição Política do Império, de 1824, previu, em seu art. 36, I: “É privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa: I – Sobre impostos.”. A Constituição da República de 1981 também estabeleceu, em seu art. 29, a iniciativa da Câmara “de todas as leis de impostos”. A Carta de 1934 previu em seu art. 41, § 1º: “Compete exclusivamente à Câmara dos Deputados e ao Presidente da República a iniciativa das leis de fixação das forças armadas e, em geral, de todas as leis sobre matéria fiscal e financeira”. A Constituição de 1937, de caráter autoritário, dispôs, em seu art. 64, que “a iniciativa dos projetos de lei cabe, em princípio, ao Governo. Em todo caso, não serão admitidos como objeto de deliberação projetos ou emendas de iniciativa de qualquer das Câmaras, desde que versem sobre matéria tributária ou que de uns ou de outras resulte aumento de despesa”. Em 1946, o legislador constituinte reestabeleceu a iniciativa geral: “Art. 67 – (...). § 1º Cabe à Câmara dos Deputados e ao Presidente da República a iniciativa dos projetos de lei sobre matéria financeira”. A Carta de 1967, por sua vez, arrolou como de competência exclusiva do Presidente da República a Iniciativa das leis que disponham sobre matéria financeira. A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, manteve a regra da iniciativa exclusiva do Presidente.

67 “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais. [...]”

68 Lei Municipal nº 312, de 27 de dezembro de 2010, do Município de Naque, que revogou a legislação instituidora da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública daquela municipalidade.

jurisprudência da Corte, no sentido de que a reserva de iniciativa aplicável em matéria orçamentária não alcança as leis que instituem ou revoguem tributos.

Dessa forma, ficou assentada a tese, no âmbito do STF, de que inexistente, na CRFB/88, reserva de iniciativa para leis de natureza tributária, inclusive para as que concedem renúncia fiscal.

Não obstante ser esse o entendimento que atualmente prevalece no âmbito daquela Corte, a tese que invoca a iniciativa do chefe do Poder Executivo em matéria tributária encontra ressonância na doutrina, a exemplo de Roque Antonio Carrazza, que afirma:

Em matéria tributária, porém, prevalece, a respeito, o art. 61: a iniciativa de leis tributárias – exceção feita à iniciativa das leis tributárias dos Territórios (que, no momento, não existem), que continua privativa do Presidente da República, *ex vi* do art. 61, §1º, II, “b”, *in fine*, da CF – é ampla, cabendo, pois, a qualquer membro do Legislativo, ao chefe do Executivo, aos cidadãos etc.

Este raciocínio vale para as leis que criam ou aumentam tributos. Não para as leis tributárias benéficas, que continuam a ser de iniciativa privativa do chefe do Executivo (Presidente, Governador ou Prefeito). Abrindo um rápido parêntese, entendemos por leis tributárias “benéficas” as que, quando aplicadas, acarretam diminuição de receita (leis que concedem isenções tributárias, que parcelam débitos fiscais, que aumentam prazos para o normal recolhimento de tributos etc.). No mais das vezes, favorecem aos contribuintes.

Ora, só o chefe do executivo – Senhor do Erário e de suas conveniências – reúne condições objetivas para aquilatar os efeitos que, lei deste tipo, produzirão nas finanças públicas sob sua guarda e superior responsabilidade. Assim, nada pode ser alterado, nesta matéria, sem sua prévia anuência.

Chegamos a essa conclusão analisando os dispositivos constitucionais que tratam das finanças públicas, especialmente os arts. 165 e 166 da Lei Maior, que dão ao chefe do Executivo a iniciativa das leis que estabelecem os orçamentos anuais.

Notemos que o § 6º do art. 165 da CF determina que o projeto de lei orçamentária seja “acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e as despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária e creditícia”.⁶⁹

Ainda, de acordo com a doutrina de Carrazza, só o Poder Executivo pode prever os efeitos orçamentário-financeiros da adoção de medidas de desoneração, razão pela qual não faria sentido exigir dele a elaboração dos demonstrativos a que se refere o § 6º do art. 165 quando ele não previu nem dimensionou os resultados dos benefícios concedidos. Ele ainda vai além, fazendo considerações a respeito da utilização de benefícios fiscais com objetivo de conseguir apoio popular:

Leis deste jaez podem, inclusive, preparar o terreno para futuras candidaturas a cargos executivos. De fato, com o forte apelo popular que as leis tributárias benéficas invariavelmente possuem, não nos demasiamos em arrojada hipótese proclamando que elas têm livre trânsito no Legislativo. Legislativo que também não tem o compromisso constitucional de zelar diretamente pelo Erário Público.

[...]

De fato, só depois de estudos apurados, de caráter eminentemente técnico (que nem o legislativo, nem, muito menos, os cidadãos, estão credenciados a fazer) acerca das possíveis consequências das leis tributárias benéficas, é que se poderá cogitar de editá-las.

É só o chefe do Executivo – tornamos a repetir – tem como avaliar globalmente (isto é, sob os aspectos político, econômico, e social), tais consequências.”⁷⁰

Em suma, a posição de Carrazza assenta-se nos seguintes argumentos:

- no caso das leis tributárias benéficas só o chefe do Executivo teria condições de identificar os efeitos que essas leis produzirão nas finanças públicas, razão pela qual nada pode ser alterado, nesta matéria, sem sua prévia anuência;

69 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 31ª edição, 2017, p. 350-351.

70 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 31ª edição, 2017, p. 352.

- os arts. 165 e 166 da CRFB/88 dão ao chefe do Executivo a iniciativa das leis que estabelecem os orçamentos anuais e o § 6º do art. 165 determina 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”. Como somente o Executivo teria condições de avaliar a repercussão financeira de “isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”, não faria sentido exigir que o Executivo faça o demonstrativo, sobre as receitas e despesas, de benefícios fiscais que ele não previu;

- os legisladores e os cidadãos teriam, quando muito, a noção das consequências políticas das leis tributárias benéficas, mas não de suas consequências práticas, porque não dispõem de meios técnicos para aferi-las de antemão.

Antes de se discordar das assertivas do doutrinador, considera-se que ele merece aplausos por abordar um tema pouquíssimo debatido na literatura brasileira e por mostrar o quanto é importante a análise da iniciativa parlamentar em matéria tributária, sobretudo, na difícil questão dos benefícios fiscais.

Ousa-se dissentir desse entendimento restritivo da iniciativa parlamentar em leis tributárias benéficas, pois não se pode impor restrições nesse campo, a não ser que a CRFB/88 expressamente o determinasse. A regra geral é que os membros do Poder Legislativo, as comissões das casas legislativas, o chefe do Poder Executivo e o cidadão detêm iniciativa para apresentação de projetos de lei sobre qualquer matéria, excetuadas, contudo, as hipóteses em que apenas algumas autoridades ou órgãos podem dar início ao processo legislativo, para tratar de assuntos de seus respectivos interesses. As hipóteses estão expressamente previstas e, como exceções que são, devem ser restritivamente interpretadas.

Conforme definiu o STF: (1) Estados, Distrito Federal e os municípios não podem criar novos casos de reserva de iniciativa (ADI 3.394, Rel. Min. Eros Grau, Plenário, DJe 15/8/2008); (2) por constituírem exceções, as hipóteses de reserva de iniciativa exigem previsão constitucional expressa, configuram um rol taxativo e não podem ser ampliadas por meio da interpretação (STF, Pleno, ADI-MC 724/RS, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 27/4/2001); e (3) as regras de iniciativa privativa previstas na Constituição Federal aplicam-se aos demais entes da federação, inclusive para criar ou revisar as respectivas constituições e leis orgânicas, não sendo amplas e irrestritas as autonomias estadual e municipal de auto-organização (ADI 1.353, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 20/3/2003).

As regras de iniciativa privativa cumprem um papel relevante dentro da engrenagem institucional do princípio da separação de Poderes. Por meio delas, busca-se permitir que cada qual possa dispor sobre temas cujo tratamento tenha repercussão sobre suas respectivas autonomias funcional, administrativa e financeira. De fato, como tem-se repetido, as normas tributárias benéficas geram despesa ao Poder Executivo, pois representam “gastos” a serem sustentados pelo Erário. Não obstante, esse, por si só, não pode ser fundamento para negar a iniciativa parlamentar. Ora, qual proposição legislativa atualmente não gera despesas ao Poder Executivo?

Além disso, uma vez proposto o projeto de lei, iniciado por qualquer legitimado, abre-se para o Poder Legislativo a possibilidade de alterá-lo, com a apresentação de emendas ao texto original. É certo que as emendas em projetos de lei cuja a iniciativa é reservada é limitada, pois não podem gerar despesas e tem que ter pertinência temática. A pertinência temática é um corolário da própria ideia de lei específica, não gerando transtornos. Entretanto, se o entendimento for mesmo pela iniciativa reservada na instituição de benefícios implicaria na impossibilidade de o parlamentar apresentar emendas com esse propósito, em evidente prejuízo à função legislativa.

Dessa forma, em que pese a respeitável posição de Carrazza, que é de se louvar – tolere-se a repetição – por demonstrar uma sensibilidade poucas vezes vista na doutrina e por tocar em um tema pouco debatido, mas caro ao Estado de Direito, considera-se que o ponto central da questão não está em aferir a natureza das intenções que existem na proposição de um benefício, como ele sugere, isto é, se ligadas a questões eleitoreiras ou desprovidas de responsabilidade com o erário, até mesmo porque, dentro do nosso sistema constitucional, é função do Poder Legislativo zelar pelo interesse público e fiscalizar o Poder Executivo, inclusive em relação à regularidade de suas contas. Ademais, a adoção de medidas voltadas à perpetuação no Poder não se verifica apenas no âmbito de um Poder ou outro, é uma distorção que ocorre em todas as searas e deve ser assim tratada e devidamente combatida.

O que cabe merece enfrentamento é, na realidade, a dificuldade de o parlamentar acessar as informações necessárias para a apresentação regular de medidas desonerativas nas proposições de lei. É dizer, apesar de o parlamentar ter a iniciativa legislativa em matéria tributária, a partir da exposição dos diversos requisitos para a concessão ou ampliação de benefícios tributários, fica muito evidente que ficou praticamente inviabilizada sua proposta. A apresentação de um prévio estudo do impacto orçamentário-financeiro no exercício de sua vigência e nos dois seguintes, ou mesmo a exigência do atendimento da Lei de Diretrizes

Orçamentárias e a adoção de providências para compensar a perda de arrecadação com o aumento da receita, por meio da majoração ou criação de tributos, praticamente torna a iniciativa de proposições instituidoras de benesses fiscais exclusiva do Poder Executivo. Todavia, esse é um tema que desperta a atenção: ainda há espaço para o parlamentar atuar na concessão de benefícios fiscais?

8. A assimetria informacional e o cumprimento dos requisitos da LRF e do art. 113 do ADCT

Sob a ótica do princípio da separação dos Poderes, é função precípua do Poder Executivo administrar, cabendo a ele o planejamento e a execução orçamentária para a formulação e a realização de políticas públicas. Ao Chefe do Poder Executivo cabe a discricionariedade para decidir em que aplicar os recursos orçamentários, tendo em vista as demandas sociais e as disponibilidades financeiras. Assim, o Executivo, em razão da natureza de suas funções, acaba por ser o detentor dos elementos e dos dados que possibilitam avaliação mais qualificada de eventual impacto de benefícios fiscais, inclusive da sua quantificação.

Nesse diapasão, o membro do Poder Legislativo – um vereador, um deputado estadual, um deputado federal ou senador – acaba por enfrentar dificuldades para propor medidas de desoneração fiscal, principalmente em vista das exigências constitucionais e legais para tanto (os dispositivos já citados da Lei de Responsabilidade Fiscal e do art. 113 do ADCT). Isso, por vezes, acaba por inviabilizar a apresentação de projetos com esse conteúdo, mas, repita-se, em decorrência de uma assimetria informacional em relação ao Executivo, e não por uma imposição constitucional. São aspectos fáticos que acabam por trazer limitações à iniciativa parlamentar, uma vez que as mesmas exigências são impostas ao prefeito, governador ou presidente da República.

Isso porque, a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar a vigência do incentivo ou benefício e nos dois seguintes, bem como demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou a previsão de medidas de compensação nos termos do art. 14 da LRF depende de informações que o Poder Executivo detém.

É o que se verifica pela análise de alguns dados sobre o número de leis que tratam de benefícios fiscais e sua origem. Apenas a título de exemplificação, fazendo um recorte

simples, com base nas proposições desse teor aprovadas nas duas últimas legislaturas no âmbito da Assembleia Legislativa de Minas Gerais, pudemos identificar aproximadamente 13 projetos que continham algum benefício fiscal e que foram transformados em lei. Desses projetos, apenas 4 foram de autoria parlamentar e, analisando a sua tramitação, verifica-se que:

- um deles (Projeto de Lei nº 2.673/2015) não foi acompanhado das medidas exigidas pelo art. 14 da LRF e chegou a receber veto total⁷¹ do Governador, que foi rejeitado pela citada Casa Legislativa, dando origem à Lei nº 22.389, de 7 de dezembro de 2016;

- um deles (Projeto de Lei nº 4.454/2013) não continha, originalmente, benefícios fiscais, no entanto, ao longo da tramitação, recebeu substitutivo contendo alterações relativas a impostos e taxas que implicavam renúncia de receita tributária. Alguns elementos levam a crer que as modificações foram fruto de deliberação e consenso entre o Poder Executivo e o Legislativo, a exemplo da apresentação, pela Secretaria de Estado de Fazenda – SEF –, de nota técnica sobre as alterações promovidas, apontando quais os dispositivos representavam renúncia de receita e qual a estimativa do impacto financeiro-orçamentário de cada um, bem como medidas compensatórias⁷². Além disso, não há registro, na tramitação, de eventual diligência ao Poder executivo solicitando tais informações;

- um deles (Projeto de Lei nº 1.639/2011), em razão das peculiaridades na sua tramitação, nos levam a indagar se trata-se de autoria verdadeiramente parlamentar, embora formalmente seja. Isso porque, o projeto original, visava a instituição de taxa e, para tanto, veiculava três artigos que promoviam as alterações necessárias na legislação tributária. A ele foi anexado um projeto de autoria do Governador que continha inúmeros dispositivos concedendo benefícios fiscais. Tais dispositivos foram incorporados ao projeto por meio de substitutivo, bem como outras sugestões de origem parlamentar, ao passo que o conteúdo original do projeto foi excluído, uma vez que, de acordo com o parecer da Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária, as medidas foram tratadas pela Lei nº 19.999, de 30 de dezembro de 2011. Junto com a Mensagem que encaminhou a proposta do Governador, foi anexada Nota Técnica da Secretaria de Estado de Fazenda justificando as alterações propostas e apontando a medidas de compensação.

71 Nas razões do veto do Governador, destacou-se que “o percentual de perda na arrecadação do Estado deveria estar considerado na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual, ou demonstrado pelo proponente que tal renúncia não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias ou pelo menos estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado, uma vez que a proposta não veio acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, consoante definição de prevista na Lei Complementar federal nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal”.

72 Informação extraída do parecer para o 2º turno da Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária.

- um deles (Projeto de Lei nº 90/2011) tratava de alteração de prazo de recolhimento de ITCD e acabou por receber substitutivo em segundo turno, que previu uma isenção do referido imposto para entidades da administração indireta do Estado. A Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária entendeu que não havia renúncia de receita.

Os demais projetos que identificamos (transformados em lei), de autoria do Governador, continham estudos relativos aos seus impactos e eventuais medidas de compensação, no intuito de cumprir as determinações legais sobre renúncia de receita tributária.

Os projetos de autoria parlamentar contendo benefícios fiscais e que não foram aprovados, por sua vez, tiveram, quase na sua totalidade, pareceres desfavoráveis no âmbito da Comissão de Constituição e Justiça em razão da inobservância ao art. 14 da LRF e, no caso do ICMS, também em razão da ausência de convênio autorizativo no âmbito do Confaz.

Não se pode perder de vista que a regra é a tributação e eventuais desonerações deveriam ser casos excepcionalíssimos. Essa é a lógica por detrás da LRF e do art. 113 do ADCT: os benefícios fiscais que beneficiam apenas alguns e geram renúncia tributária, devem ser submetidos ao planejamento das finanças públicas, haja vista que o fim da discriminação tributária não deveria ser apenas beneficiar o seu destinatário – que apenas usufrui desse benefício por via indireta – mas toda a sociedade, que está “gastando” com tal situação.

É lamentável, que, na prática, o campo das exonerações se tornou fértil para a ação de lobistas de diversos setores da economia, o que tem conduzido a uma política de favorecimento tributário deste ou daquele setor. O racional das regras previstas na LRF e, agora, do próprio texto constitucional, é dificultar a concessão de incentivos tributários por “encomendas” dos interessados. Por isso mesmo, a iniciativa legislativa do parlamentar deve realmente ser restringida, pois a lógica do sistema tributário, constitucionalmente construído para arrecadar, não pode conviver com inúmeras discriminações tributárias, exceto em situações especiais, devidamente motivadas.

Mas várias das desonerações vigentes em nosso sistema e, por vezes, consideradas inoportunas ou anti-isonômicas, foram decorrentes de iniciativa do próprio Executivo. Por isso, utilizar-se do argumento de que o Poder Executivo é o “senhor do orçamento” para atribuir exclusivamente a ele a ideia de propor benefícios tributários não mitigará, *a priori*, que tais incentivos sejam outorgados de forma arbitrária, distorcendo o sistema.

Aliás, no que diz respeito ao ICMS, por exemplo, um dos impostos em que ficaram mais evidentes as distorções dos benefícios fiscais outorgados – não só em relação

aos contribuintes e os efeitos concorrenciais, bem como e o impacto na livre iniciativa, mas até mesmo nos cofres dos Estados, ante a erosão da base arrecadatária do imposto – tais benefícios, em sua maioria, foram engendrados e aplicados pelo próprio Poder Executivo, sem a participação do legislativo – o que, é, certo, retira a legitimidade democrática dessas benesses.

Vale lembrar que, em relação ao ICMS, a normatização sobre a concessão de incentivos com base nele foi estruturada de modo a evitar a chamada “guerra fiscal” entre as unidades federadas. Nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da CRFB/88, e da Lei Complementar Federal nº 24, de 1975, recepcionada pelo art. 34, § 8º, do ADCT, a concessão e a revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS dependem da celebração de convênio interestadual no âmbito do Confaz, órgão que congrega representantes dos estados e do Distrito Federal. Esse procedimento tem sido reiteradamente reconhecido em decisões do STF, como se lê da manifestação da Ministra Ellen Gracie na ADI nº 1.276-2, proposta pelo governador do Estado de São Paulo, da qual se colhe o seguinte: “Em diversas ocasiões, este Supremo Tribunal já se manifestou no sentido de que isenções de ICMS dependem de deliberações dos Estados e do Distrito Federal, não sendo possível a concessão unilateral de benefícios fiscais.”.

Portanto, para concessão de isenção do ICMS, o primeiro pressuposto é a celebração de convênio, no âmbito do Confaz, autorizando que o estado discipline tal benefício fiscal. Todavia, em vários Estados da federação, a norma convencional autorizativa é incorporada diretamente pelo Poder Executivo, sem qualquer participação do legislativo. É dizer, os Poderes Executivos estaduais, partindo de uma autorização de um órgão que congrega somente os representantes do Estado – secretários de fazenda ou seus prepostos – por meros decretos têm estabelecido os benefícios tributários. Ou seja, na prática, boa parte dos benefícios tributários outorgados no país sequer passaram pelo crivo do legislador, na forma como exige o art. 150, § 6º, da CRFB/88.

O Estado de Minas Gerais tentou contornar esse vício do processo legislativo concessivo de exonerações de ICMS. A Lei Estadual nº 6.763, de 1975, determina que a celebração de convênio de concessão de isenção ou outro benefício ou incentivo fiscal ou financeiro deve ser submetida à Assembleia Legislativa,⁷³ para ratificação ou rejeição, o que é feito por procedimento previsto na Decisão Normativa da Presidência nº 18.⁷⁴

73 “Art. 8º – As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

§ 1º – A isenção não dispensa o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias.

Mesmo assim, o processo não está imune a críticas. Será que o Poder Executivo estadual tem cumprido os requisitos da LRF na celebração e ratificação dos benefícios de ICMS autorizados pelo Confaz? Há efetiva participação do Poder Legislativo na concessão dessas benesses ou ele serve apenas como homologador das decisões já tomadas pelo outro Poder?

No caso de Minas Gerais, a resolução – lei em sentido material – que ratifica o convênio do Confaz assegura, é certo, a participação do Poder Legislativo na concessão dos benefícios fiscais de ICMS. Todavia, no período de 2011 a 2014, 51 resoluções foram aprovadas naquela casa legislativa com o objetivo de ratificar convênios celebrados no âmbito do Confaz, sendo que, nenhuma delas foi aprovada dentro do prazo de 15 dias, previsto no art. 4º da Lei Complementar Federal nº 24, de 1975, para a ratificação tácita dos convênios. Nem mesmo as mensagens do governador que comunicaram à Assembleia a celebração de convênio respeitaram esse prazo. Isso significa que todos esses convênios já estavam ratificados tacitamente antes mesmo que o Parlamento tomasse conhecimento de suas celebrações, o que afastou qualquer possibilidade de manifestação efetiva por parte do Poder Legislativo. Na legislatura atual, nenhuma mensagem do governador nesse sentido foi encaminhada à Assembleia.

§ 2º – Quando o reconhecimento da isenção do imposto depender de condição posterior, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorrer a operação.

§ 3º – A isenção ou outro benefício fiscal com fundamento em convênio autorizativo produzirá efeitos a partir de sua implementação mediante decreto.

§ 4º – Para os efeitos da legislação tributária, considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

§ 5º – Os convênios que disponham sobre concessão de isenção ou outro benefício ou incentivo fiscal ou financeiro, celebrados conforme legislação federal, serão submetidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, até o terceiro dia subsequente ao de sua publicação no Diário Oficial da União, à apreciação da Assembleia Legislativa, que deverá ratificá-los ou rejeitá-los, por meio de resolução, observado o disposto no art. 4º da Lei Complementar federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

§ 6º – O Poder Executivo regulamentará os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros previstos nos convênios ratificados nos termos do § 5º.”

74 “2 - A mensagem do Governador do Estado que solicitar ratificação de convênio estabelecido no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz - será recebida, publicada e encaminhada à Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária, que terá o prazo de 20 dias para emitir parecer. 2.1 - O parecer concluirá por projeto de resolução, que ratificará ou rejeitará, no todo ou em parte, o convênio; 2.2 - Recebido em Plenário, o projeto de resolução será publicado, incluído na ordem do dia da primeira reunião subsequente e apreciado sem parecer; 2.3 - Esgotado o prazo de 20 dias sem a emissão de parecer sobre a mensagem do Governador do Estado, o Presidente da Assembleia a incluirá na ordem do dia da primeira reunião subsequente e dela designará relator, nos termos do § 2º do art. 145 do Regimento Interno, o qual emitirá seu parecer. 3 - A rejeição, no todo ou em parte, do projeto de que trata esta decisão, implicará deliberação contrária ao seu teor. 4 - Aplicam-se à tramitação da mensagem e do projeto de que trata esta decisão, no que couber, as disposições relativas à discussão e à votação do projeto de lei ordinária.”

A dificuldade em se aprovar benefícios não é, portanto, exclusiva do legislador. É certo que, diante da assimetria informacional que este possui em relação ao Poder Executivo, é realmente muito complexo para um parlamentar, isoladamente, propor e implementar um benefício que não seja arbitrário, sob um ponto de vista de um sistema que se fundamente em um critério amplo de justiça. Mas, se bem analisado o rigor da LRF e do art. 113 do ADCT, até para o Poder Executivo não é tão simples a instituição dessas benesses tributárias.

Repita-se que não é somente para o Poder Legislativo que há dificuldades práticas para se iniciar proposições concedendo benefícios fiscais. O próprio TCU tem atuado e feito recomendações ao Poder Executivo federal justamente porque ele não tem logrado cumprir os requisitos da LRF.

Para cumprimento do art. 14 da LRF, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 453, de 8/8/2013, que regulamenta o cálculo do impacto fiscal e o controle da renúncia de receita. O art. 1º atribui à RFB a tarefa de estimar o impacto gerado por alterações na legislação dos tributos por ela administrados na arrecadação federal. Essa estimativa deve abranger o exercício financeiro em que a norma entrar em vigor e os dois exercícios subsequentes. Outros órgãos federais podem solicitar à RFB a realização de estimativas de impacto. O art. 2º possibilita também à RFB avaliar propostas de estimativas apresentadas por outros órgãos ou entidades, seguindo as mesmas regras. O art. 3º dispõe que, em casos de proposta de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, a RFB deve informar se a renúncia foi considerada na estimativa de receita da LOA (caso o benefício entre em vigor no ano em curso), ou se foi considerada na estimativa de receita do projeto de LOA (caso o benefício produza efeitos no ano subsequente), ou se deve ser objeto de medidas de compensação (quando as alternativas anteriores não se verificarem). Além disso, quando as propostas de renúncias tributárias se originarem do Poder Executivo, cumprirá à RFB indicar as medidas de compensação passíveis de serem adotadas.

No acórdão nº 1205/2014, do Plenário do TCU (Relator Min. Raimundo Carreiro, referente ao processo nº 018.259/2013-8) colhe-se informações importantes prestadas por diversos órgão do Poder Executivo acerca dos procedimentos internos para a concessão de benefícios fiscais. Em síntese, evidencia-se o seguinte: (a) quando as propostas de desonerações tributárias transitam pelo Ministério da Fazenda, várias áreas se manifestam com base em suas atribuições regimentais, apreciando o mérito da proposta, seus impactos fiscais, tributários, econômicos e legais; (b) não há nenhuma iniciativa para normatizar o

processo de criação de benefícios tributários, pois seria muito difícil estabelecer um rito único para toda e qualquer renúncia tributária; (c) a criação de renúncias de receitas não se resume a uma avaliação estritamente técnica, pois há também um componente político significativo nesse processo. Assim, nem sempre as unidades técnicas dos ministérios setoriais e dos órgãos centrais participam ativamente do processo de elaboração da proposta. Esse fator político é realçado quando a proposta se origina ou é alterada no Congresso Nacional. Nessas situações, a participação das unidades técnicas praticamente desaparece; (d) eventualmente, o Ministro da Fazenda recebe requerimentos de parlamentares para que efetue o cálculo da estimativa de impacto na arrecadação decorrente de proposições legislativas de concessões de benefícios tributários. Porém, nem sempre isso ocorre, sendo que há possibilidade de o Poder Legislativo aprovar renúncias tributárias sem a observância dos requisitos do art. 14 da LRF, desde que haja vontade política para isso.

A partir de tais informações, a conclusão é que o processo de instituição de renúncias tributárias no âmbito do Poder Executivo também não está devidamente disciplinado formalmente, e, assim como se dá no âmbito parlamentar, há uma ausência de transparência, prejudicando a gestão e o controle desses recursos. Outro aspecto que salta aos olhos é o forte componente político existente nesse processo, mesmo diante do Poder Executivo. Como se tem percebido na atualidade, os *lobbies* e as pressões de grupos interessados nas benesses fiscais se deslocaram dos gabinetes parlamentares para as secretarias e superintendências no Poder Executivo, o que não tem logrado – apesar da maior *expertise* e técnica – retirar o forte componente político das exonerações criadas.

O que se percebe é que – antes mesmo de se exigir dos parlamentares e técnicos do Poder Executivo a realização de um sistema tributário voltado à justiça distributiva – deve-se conscientizar a todos que os benefícios tributários outorgados para alguns setores, representam gastos para toda a sociedade. Nem mesmo essa noção basilar se despertou para aqueles representantes capazes de definir os rumos da tributação brasileira. Que haja apelo para o jargão popular: “quando alguém deixa de pagar um tributo outra pessoa pagará em dobro”.

A aproximação e o diálogo entre os Poderes Legislativo e Executivo mostra-se fundamental para a produção de uma lei tributária benéfica consentânea com os demais princípios da CRFB/88. É muito comum, em ações diretas apresentadas pelos chefes dos Poderes Executivos contra benefícios fiscais concedidos sem o cumprimento dos pressupostos legais, aparecer o argumento de que a produção desmesurada de benefícios fiscais pelo

legisladores aniquilaria o mandato de um prefeito ou governador, retirando-lhe os recursos necessários ao exercício do seu cargo. Trata-se de um argumento não-jurídico, mas político,⁷⁵ que o próprio sistema de freios e contrapesos soluciona. Se após todo o trâmite do processo legislativo, mesmo aposto o veto jurídico, a casa legislativa insistir no incentivo ilegítimo, caberá o Poder Judiciário decretar sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, levando a sério as previsões constantes da LRF e do art. 113 do ADCT.

9. Os instrumentos postos à disposição do Parlamento para mitigar a assimetria informacional ante o Executivo

Em muitas ocasiões, verifica-se na legislação a utilização de expedientes para contornar as exigências do art. 14 da LRF – e, agora, do novo art. 113 do ADCT – para viabilizar a propositura de benefícios fiscais, embora seja patente sua inefetividade e questionável sua legalidade e constitucionalidade.

Um dos artifícios utilizados, são os artigos autorizativos. São dispositivos cuja redação dispõe que fica o Poder Executivo autorizado a conceder isenção ou reduzir alíquotas relativas a determinados contribuintes ou operações.

No entanto, cumpre ressaltar que, consoante o disposto no § 6º do art. 150 da CRFB/88, qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderão ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal que regule exclusivamente as exonerações fiscais mencionadas, ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”.

75 Apesar disso, tal argumento já apareceu em debates no STF. No julgamento do RE nº 648.245 (Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 21/02/2014, a Corte julgou, em sede de repercussão geral (tema nº 211), que “a majoração do valor venal dos imóveis para efeito da cobrança de IPTU não prescinde da edição de lei em sentido formal, exigência que somente se pode afastar quando a atualização não excede os índices inflacionários anuais de correção monetária”. Durante os debates, o Ministro Luís Roberto Barroso assim ponderou: “a discussão de exigir-se que lei estabeleça a base de cálculo para o IPTU, a meu ver, a jurisprudência do Supremo já oscilou, como sabem Vossas Excelências, e pessoalmente acho que esta é uma fórmula que engessa excessivamente o Município. Quer dizer, aqui é preciso encontrar um ponto de equilíbrio entre a proteção do contribuinte, que não deve ficar à mercê do alvedrio do Poder Executivo, mas também há um problema que, muitas vezes, o município e o prefeito ficam reféns da câmara municipal, que, por animosidade política ou às vezes por populismo, não aprova a lei que modifica a base de cálculo, o que priva o município, muitas vezes, de uma das suas principais fontes de receita. De modo que, se não neste caso, talvez em uma outra oportunidade, eu acho que seria, sim, hipótese de se discutir se não poderia o legislador, mediante uma delegação, com parâmetros objetivos razoáveis e controláveis, delegar ao Executivo uma atualização que pudesse extrapolar, em certos casos, a mera correção monetária”. Com o devido respeito, a governabilidade ou a animosidade entre o prefeito e a câmara não podem servir de argumentos para flexibilização da legalidade. A delegação legislativa admissível é excepcional e se dá para especificação dos parâmetros técnicos indicados no instrumento legislativo, como já visto.

Assim, o legislador constituinte estabeleceu a reserva absoluta de lei em sentido formal para a concessão de benefícios fiscais, ou seja, o tratamento da referida matéria só pode ser veiculado por normas que derivem de fonte parlamentar. Isso quer dizer que é vedado ao Poder Legislativo conferir a outro órgão a prerrogativa que lhe é constitucionalmente atribuída de conceder exonerações fiscais, sob pena de transgressão do princípio da separação dos Poderes.

Ressalte-se que o entendimento pela impossibilidade de intervenção de outra fonte de direito que não a lei em tema de exonerações fiscais é o adotado pelo STF. Confira-se:

[...] Matéria tributária e delegação legislativa: a outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn 1.296-PE, Rel. Min. Celso de Mello. (ADI 1.247-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 8/9/1995).

Ademais, a ideia de domínio normativo exclusivo da lei formal, em se tratando de matéria tributária, é complementada pela regra posta no art. 97, II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual somente lei pode estabelecer, dentre outras matérias, a majoração de tributos ou sua redução. Assim, reforça-se o entendimento de que a matéria instituidora de benefícios fiscais está submetida a expressa reserva legal, exigindo lei formal para a sua disciplina.

Postas essas dificuldades, com as quais se depara o parlamentar no exercício de suas funções, cumpre indagar, agora, quais são os instrumentos postos à disposição de seu mandato para que as informações de posse do Poder Executivo sejam acessadas, mitigando a assimetria de informação entre os poderes.

A CRFB/88, em seu art. 50, confere à Câmara dos Deputados, ao Senado Federal, bem como a quaisquer de suas comissões, as prerrogativas de convocar ministros de Estado ou aos titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República para prestar pessoalmente informações sobre assunto previamente determinado e de requisitar

informações por escrito a essas mesmas autoridades, imputando a prática de crime de responsabilidade em caso, na primeira hipótese, de não comparecimento da autoridade sem justificativa adequada, e, na segunda, de recusa, de não atendimento no prazo de trinta dias ou de prestação de informações falsas.

Por força do princípio da simetria, também os Legislativos de Estados e Municípios dispõem de tal prerrogativa. Veja-se, a título exemplificativo, a estrutura normativa de Minas Gerais. No âmbito do Estado de Minas Gerais, o pedido de informações do Poder Legislativo a autoridades estaduais integra o rol de ações de controle externo sobre as atividades da administração pública e é amparado pelos arts. 54, § 3º, e inciso II do §1º do art. 73, da Constituição Estadual. A medida também encontra respaldo no inciso IX do art. 100 do Regimento Interno desta Casa, que assegura às comissões o direito de encaminhar, por meio da Mesa da Assembleia, pedido escrito de informação a autoridades públicas. E, segundo a alínea “c” do inciso VIII de seu art. 79, a Mesa da Assembleia somente admitirá o pedido quando se tratar de assunto relacionado a matéria legislativa em trâmite ou a fato sujeito ao controle e à fiscalização da Assembleia Legislativa.

Assim, o referido pedido de informação está intimamente ligado à função fiscalizadora do Poder Executivo exercida pelo Parlamento, o que não se subsume, perfeitamente, ao requerimento de informações visando buscar dados e informações acerca de questões fáticas no intuito de instruir futura proposição legislativa.

Lado outro, tem-se o disposto no art. 103 do Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado de Minas. Confira-se:

Art. 103 – Compete às comissões permanentes apreciar, conclusivamente, em turno único, as seguintes proposições, ressalvado o disposto no art. 104:

[...]

III – requerimentos escritos que solicitarem:

a) providência a órgão público ou entidade pública ou privada;

[...]

e) informação a órgão ou entidade pública de outra unidade da Federação ou a entidade privada.

Assim, é possível enquadrar o pedido de informações para instruir proposta de concessão de benefícios fiscais nos dispositivos transcritos, no entanto, isso não garante ao

deputado estadual o envio das informações, uma vez que não há prazo ou sanção pelo descumprimento, o que pode ser influenciado também por questões políticas e pelo interesse do Poder Executivo na implementação ou não da medida.

Dessa forma, o instrumento mais efetivo atualmente posto à disposição do parlamentar passa a ser aquele que está à disposição de todos os cidadãos, qual seja, a Lei nº 12.527, de 27 de novembro de 2011, que “regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências” – a conhecida Lei da Transparência.

O Plenário do STF decidiu, recentemente, que, como qualquer cidadão, os parlamentares podem requerer diretamente acesso a informações do Poder Executivo, respeitadas as normas de regência, como o art. 5º, inciso XXXIII,⁷⁶ da Constituição Federal e a Lei da Transparência, entre outras. A decisão foi tomada por unanimidade no julgamento do Recurso Extraordinário nº 865.401, com repercussão geral reconhecida.⁷⁷ Segundo a Corte Maior, “o parlamentar, na condição de cidadão, pode exercer plenamente seu direito fundamental de acesso à informação, de interesse pessoal ou coletivo [...]”.

O Ministro relator Dias Toffoli salientou que o acesso à informação, no Brasil, está disciplinado na Lei de Transparência e também na norma que regula a ação popular (Lei nº 4.717/1965), que garante a qualquer cidadão requerer – judicial ou diretamente – informações à administração pública, de modo que “um parlamentar não é menos cidadão, até porque para ser parlamentar e elegível ele há de ser um cidadão brasileiro”.

76 “Art. 5º – [...] XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;”

77 O mérito do recurso foi julgado no dia 25/4/2018 e o acórdão ainda não foi publicado. A ata do julgamento foi publicada no DJe de 30/4/2018, nos seguintes termos: “O Tribunal, apreciando o tema 832 da repercussão geral, por unanimidade e nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli (Relator), deu provimento ao recurso e fixou a seguinte tese: ‘O parlamentar, na condição de cidadão, pode exercer plenamente seu direito fundamental de acesso a informações de interesse pessoal ou coletivo, nos termos do art. 5º, inciso XXXIII, da CF e das normas de regência desse direito’. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 25.4.2018”. Veja-se a emenda do julgamento que reconheceu a repercussão geral da matéria: “Ementa: Direito constitucional. Direito fundamental de acesso à informação de interesse coletivo ou geral. Recurso extraordinário que se funda na violação do art. 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal. Pedido de vereador, como parlamentar e cidadão, formulado diretamente ao chefe do Poder Executivo, solicitando informações e documentos sobre a gestão municipal. Pleito que foi indeferido. Invocação do direito fundamental de acesso à informação, do dever do poder público à transparência e dos princípios republicano e da publicidade. Tese da municipalidade fundada na ingerência indevida, na separação de poderes e na diferença entre prerrogativas da casa legislativa e dos parlamentares. Repercussão geral reconhecida”. (RE 865.401 RG, Relator Min. Dias Toffoli, julgado em 14/08/2015, DJe 09/10/2015).

Considera-se que um parlamentar diligente e pró-ativo pode buscar algumas das informações disponíveis até por meio da Lei de Acesso à Informação e, assim, lograr cumprir todos os requisitos da LRF ou do art. 113 do ADCT.

Além disso, o Poder Legislativo pode e deve se aparelhar com profissionais capazes de avaliar os pressupostos para a instituição de benefícios tributários. O reforço à burocracia interna do Legislativo é indispensável.

A título de exemplo, em interessante trabalho, Fabiana de Menezes Soares e Lucas de Oliveira Gelape demonstram que a profissionalização do consultor legislativo representa um passo importante para a efetivação dos princípios da eficiência e impessoalidade no trato com a produção do direito. Segundo os autores, órgãos como a Consultoria nos Parlamentos – embora incipientes no Brasil,⁷⁸ mas existentes em países do sistema *common law* e *civil law* –, são fundamentais em ambientes de tensão entre o político e o técnico, e auxiliam na superação das assimetrias informacionais presentes geralmente decorrentes da pressão e dos grupos de interesse que atuam no processo legislativo. Em face disso, sustentam que o consultor desempenha um papel similar ao do *amicus curiae* (“amigo da Corte”) em relação aos parlamentares que assessoram.⁷⁹

78 Há modelos de carreira no Senado e na Câmara dos Deputados. No âmbito estadual, há profissionalização nas Assembleias Legislativas dos Estados de Minas Gerais, do Rio Grande do Sul, do Ceará e do Paraná (com ou sem carreira).

79 SOARES, Fabiana de Menezes; GELAPE, Lucas de Oliveira. “Consultoria Legislativa da ALMG: o *Amicus curiae* do processo legislativo?”. In: SANTOS, Manoel Leonardo; ANASTASIA, Fátima. *Política e desenvolvimento institucional no Legislativo de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2016, p. 381-413. Ressaltam os pesquisadores que “a evolução do perfil do consultor na ALMG, bem como o plexo das suas atividades seguem um modelo de participação nas atividades parlamentares cujas raízes encontram-se em práticas do século XII e são similares ao modelo de divisão de trabalho técnico desenhado nos parlamentos britânico e francês. O costume parlamentar, fonte de direito parlamentar, tanto em sistemas de *common law*, como de *civil law* incorporou os serviços técnicos que incluíram, a princípio, exclusivamente juristas e mais à frente, outros profissionais”. (p. 382) Segundo os autores, “ao lado dos juristas, corpos legislativos qualificados em diversas áreas, tais como economia, ciência política, contabilidade, linguística, história, evidenciam um crescimento da demanda por informações e análises conjunturais refinadas. Esses traços comuns que assinalam as peculiaridades do ambiente legislativo no qual convivem o político e o técnico podem ser identificados em dois parlamentos de referência: Parlamento Britânico e Assembleia Nacional da França. Nos Estados Unidos, desde os primórdios da República nos governos de Thomas Jefferson, Andrew Jackson e Abraham Lincoln, foi firmada a tradição de independência da função de aconselhamento dos consultores do congresso, bem como a sigularidade e a complexidade da sua atuação entre a política e o exercício do serviço público. Diante dessa estreita conexão entre o corpo técnico e político assinalada pela tradição parlamentar, acentuada pelo apelo de boa governança que domina a gestão pública das democracias consolidadas e pela complexidade do circuito de informações que cercam os processos decisórios nos legislativos, a discussão sobre o papel das consultorias legislativas e o seu estatuto reverbera não somente na qualidade do assessoramento, mas na envergadura da gestão dos corpos legislativos. Considerando que o técnico mantém estreito contato com a praxe e o desenvolvimento das atividades parlamentares em diversas etapas (aqui compreendidas como procedimentos legislativos e não legislativos), qual seria o papel real de algumas consultorias no procedimento legislativo? Por força do seu estatuto legal, a consultoria não figura como interessada, ou parte no

Buscou-se elencar, aqui, as dificuldades enfrentadas pelo parlamentar que deseja apresentar medidas que resultem em renúncia de receitas tributárias, dada a assimetria informacional e a ausência de instrumentos institucionais efetivos para o conhecimento dos dados necessários à instrução da proposta parlamentar, o que, repita-se, não tem o condão de criar regra de iniciativa não prevista na CRFB/88, tolhendo o dever-direito do deputado de propor medidas fruto de demandas sociais legítimas, sem perder de vista, claro, a preocupação com o Erário.

Não se pode perder de vista que, em um Estado de Direito que se diz Democrático, e considerando o princípio da separação dos Poderes, é o legislador, como legítimo representante da população, que deve avaliar os superiores interesses da coletividade que venham a fundamentar a isenção ou a revogação de tributos,⁸⁰ que, sem dúvida, revelam o preço que se paga pela liberdade e para se viver em um mundo civilizado.

10. Conclusões

Por todo o exposto, pode-se concluir que:

a) o incentivo tributário é um “gasto”, na medida em que o Estado, ao deixar de arrecadar o tributo, total ou parcialmente, abre mão de receita que poderia ser usada para o financiamento de outras políticas públicas – como a saúde, a educação, etc. A renúncia fiscal, quando concebida como uma modalidade de alocação dos recursos públicos, gera um custo fiscal que, em muitos casos, é comparável ao de uma programação orçamentária, podendo, inclusive ser substituída por gastos diretos do poder público;

b) essa ideia é relevante por trazer consigo a necessidade de se dar maior transparência à concessão de benefícios fiscais. Fica evidenciada a relação existente entre a legislação tributária e a gestão orçamentária, tendo em vista os custos financeiro-orçamentários das escolhas tributárias do governo. Dessa forma, deve ficar claro que o legislador não tem uma discricionariedade absoluta na exoneração de tributos;

procedimento legal, mas possui papel fundante dentro a estrutura permanente (carreira com acesso via concurso público), que segue pelas legislaturas. Uma vez que seu vínculo se aperfeiçoa no quadro do direito público, eis que sua função acha-se inserta na rede de comandos de natureza constitucional que tutelam o trato com a coisa pública e definem as bases da República. Dadas as singularidades da sua participação no processo legislativo, sem que seja parte interessada, mas de forma funcional ao exercer múnus público que qualifica o debate e disponibiliza informações ao processo público de formação das leis, seu papel se enquadraria na figura do *amicus curiae*”. (p. 384-385).

80 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 100.

c) diante desse quadro, pressupondo a necessária observância do princípio da legalidade (art. 150, § 6º, da CRFB/88 e art. 97, incisos II e VI do Código Tributário Nacional – CTN) que determina a previsão em lei formal e material dos benefícios tributários, é importante jogar luzes aos requisitos impostos ao legislador para a concessão dessas exonerações, como as regras da LRF e, em especial, o novo art. 113 do ADCT, recentemente inserido no texto constitucional pela EC nº 95/2016;

d) em maio de 2000, ou seja, há dezoito anos, entrou em vigor a Lei de Responsabilidade Fiscal, cujo art. 1º, § 1º, dispõe que a lei complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Merece destaque o art. 14 da referida lei, que dispõe sobre os requisitos a serem observados para concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita. Não obstante o decurso desse prazo de dezoito anos, ainda se observam problemas na aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo comum a judicialização do tema;

e) recentemente, o art. 113 do ADCT, incluído por emenda constitucional, exige que a proposta legislativa que crie renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. Uma das interpretações possíveis sobre o citado dispositivo é no sentido de que as exigências de responsabilidade fiscal já previstas na citada Lei Complementar Nacional nº 101, de 2000, em especial no art. 14, com o advento do art. 113 do ADCT, agora têm *status* constitucional;

f) outra interpretação possível sobre o alcance do art. 113 do ADCT e eventual paralelo com o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, é no sentido de que, embora ambas prevejam a necessidade de quantificação dos impactos fiscais de proposições legislativas, e, que, de certa forma se esteja conferindo *status* constitucional a sistemática semelhante, já prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal, há importantes diferenças entre essas normas;

g) já há precedentes, inclusive oriundos do Supremo Tribunal Federal, dando plena força normativa ao art. 113 do ADCT, reforçando o entendimento de que a norma, embora inserida no bojo de outras de caráter transitório, não se trata de norma constitucional cuja normatividade venha a se exaurir;

h) a estimativa de impacto orçamentário e financeiro imposta, pelo art. 113 do ADCT para as proposições legislativas que renunciem tributos também deve contemplar os atos do Poder Executivo que impliquem nas mesmas consequências. A literalidade do texto normativo do art. 113 do ADCT em nenhum momento obsta tal interpretação e uma visão sistêmica leva ao mesmo resultado. É de suma importância que as estimativas e análises

técnicas abarquem uma avaliação dos impactos fiscais e econômicos, sobretudo para se evitar desonerações arbitrárias ou desproporcionais, ou mesmo que não sirvam para atingir a finalidade almejada pelo ato estatal, gerando algum risco de desequilíbrio das contas públicas. A publicização dos motivos que levaram à redução de alíquotas para determinado setor ou mercadorias traz mais legitimidade para a escolha pública, permite que os órgãos exerçam melhor o controle;

i) o legislador constituinte de 1988, previu a iniciativa geral em matéria de natureza tributária. Assim, de acordo com o texto constitucional, não existe nenhum óbice à inauguração do processo legislativo por membro do parlamento. De acordo com o entendimento atual do STF, a iniciativa do Chefe do Poder Executivo, aplicável em matéria orçamentária, não alcança as leis que instituem ou revoguem tributos;

j) embora o parlamentar detenha a iniciativa para inaugurar o processo legislativo em matéria tributária, no que se refere à concessão de benefícios fiscais, ele acaba por enfrentar dificuldades para atender às exigências constitucionais e legais impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pelo art. 113 do ADCT, o que, muitas vezes, acaba por inviabilizar a proposição. Isso porque o Executivo, em razão da natureza de suas funções, acaba por ser o detentor dos elementos e dos dados que possibilitam avaliação de eventual impacto de benefícios fiscais. Além disso, no caso do ICMS, cuja relevância para o Estado está diretamente ligada à sua capacidade de arrecadação, ainda é necessária a celebração de convênio no âmbito do Confaz para a concessão de benefícios relacionados a ele.

k) o parlamentar não poderia se valer do pedido de informações a autoridades públicas previsto no art. 50 da CRFB/88 para acessar os dados necessários à apresentação de projeto de lei que concede benefício tributário, uma vez que ele está ligado ao controle externo pelo Poder Legislativo, o que não se amolda à necessidade de instruir proposta legislativa de interesse do parlamentar;

l) o instrumento mais eficiente para acessar os dados necessários à avaliação do impacto orçamentário e financeiro de incentivos e benefícios de natureza tributária, bem como para a proposição de medidas compensatórias, é a Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação). O STF entendeu que, como qualquer cidadão, os parlamentares podem requerer diretamente acesso a informações do Poder Executivo, respeitadas as normas de regência, como o artigo 5º, inciso XXXIII, da Carta Maior.

Referências

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ATALIBA, Geraldo. **Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária**. *Revista de informação legislativa*, v. 15, nº 60, out./dez. 1978.
- _____. **Apontamentos das Ciências das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969
- AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. **Tax Law Review**, v. 60, n. 1, 2006.
- BARCELLOS, Ana Paula Gonçalves Pereira de. **Direito constitucional a um devido procedimento legislativo na elaboração normativa: direito a justificativa**. Tese de titularidade. UERJ, 2015.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A “**governamentalização**” do poder de decisão tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. V.1. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- _____. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- _____. OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. “O preço para se viver em um mundo civilizado”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; ALMEIDA MELO, João Paulo Fanucchi de (Coord.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.
- BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**, 7ª ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 53/2006, São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 31ª edição, 2017.
- CARVALHO JUNIOR, Antonio Carlos Costa d'Ávila; BIJOS, Paulo Roberto Simão. “Novo Regime Fiscal: análise de impacto e compatibilidade de proposições legislativas”. **Estudo Técnico nº 11/2017**. Consultoria de Orçamentos da Câmara dos Deputados. Brasília, maio de 2017. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/ET11_2017.pdf>. Acesso em: 27/8/2018.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Legislação governamental**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **As medidas provisórias em matéria fiscal.** *Enfoque Jurídico, Suplemento Informe. TRF 1ª Região.* Edição 06, 1997.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do Poder Executivo no Estado contemporâneo e na Constituição de 1988.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** 8ª. ed. Forense, 2010.

_____. **O planejamento tributário e o buraco do Real. Contraste entre a Complementabilidade do Direito Civil e a Vedação da Completude no Direito Tributário.** In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier.* Coimbra: Almedina, 2013.

_____. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 2ª ed. São Paulo: RT, 2007.

_____. **Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.* São Paulo: Saraiva. 2005.

FERNANDES, Márcio Silva. **Inconstitucionalidade de projetos de lei autorizativos.** *Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados.* Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Nov/2007. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1375/inconstitucionalidade_projetos_fernandes.pdf?sequence=4>. Acesso em: 14/02/2018.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do processo legislativo.** 4ª ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

FIGUEIREDO, A. C.; LIMONGI, F. **Modelos de Legislativo: o Legislativo Brasileiro em Perspectiva Comparada.** *Revista Plenarium – Câmara dos Deputados*, v. 1, p. 52-53, 2004.

FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva.** Trad. Newton Roberval Eichemberg. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

GARGARELLA, Roberto. **La sala de máquinas de la Constitución.** *Dos siglos de constitucionalismo en América Latina (1810-2010).* Buenos Aires: Katz, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HERNÁNDEZ, Antonio. **A Tres Lustrós de la Reforma Constitucional de 1994.** *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Vol. 60, 254, 2010.

LENZA, Pedro. “Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e seu desvirtuamento”. **Carta Forense**. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/ato-das-disposicoes-constitucionais-transitorias-adct-e-o-seu-desvirtuamento/11952>>. Acesso em: 28/8/2018.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, 18ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999.

MIRANDA, Jorge. **Textos Históricos do Direito Constitucional**. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 1980.

NEGRETTO, Gabriel L. **La reforma política en América Latina. Reglas electorales y distribución de poder entre Presidente y Congreso**. *Desarrollo Económico*, v. 50, nº 198, 2010.

NINO, Carlos Santiago. **Fundamentos de derecho constitucional: análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional**. Buenos Aires: Astrea, 1992

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT n. 36/04 de São Paulo – Distinção entre incentivos financeiros e fiscais”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 112, São Paulo: Dialética, jan/2005.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PUREZA, Maria Emília Miranda. “Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários”. Brasília: Câmara dos Deputados, 2007, p. 9. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acesso em 20 de junho de 2018.

QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; BLANCO, Francisco Poveda. **Derecho tributario**. 18. ed. Valencia: Thomson Reuters Aranzadi, 2013.

RODRÍGUEZ, José Júlio Fernández. **La inconstitucionalidad por omisión: teoría general, derecho comparado, el caso español**. Madrid: Civitas, 1998.

RESENDE, Antônio José Calhau de. *As funções do Poder Legislativo*. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, 2015.

SANTOS, Fabiano; ALMEIDA, Acir. **Fundamentos informacionais do presidencialismo de coalisão**. Curitiba: Appris, 2011.

Cadernos de Finanças Públicas Vol 18, nº 2 (maio-ago/2018)

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. “O tributo e as políticas públicas”. In: SOUSA, Simone Letícia Severo; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. (Orgs.) **Direito e políticas públicas**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2015.

SOARES, Fabiana de Menezes; GELAPE, Lucas de Oliveira. “Consultoria Legislativa da ALMG: o *Amicus curiae* do processo legislativo?”. In: SANTOS, Manoel Leonardo; ANASTASIA, Fátima. **Política e desenvolvimento institucional no Legislativo de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2016.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Teoria constitucional e democracia deliberativa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SURREY, Stanley S. **Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures**. Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1973, Prefácio, p. VII.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Transparência no Direito Financeiro. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, v. VIII, p. 133-156, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.