



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

**LIMITES E CONSEQUÊNCIAS DA POLÍTICA DE CONCESSÃO DE
INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS EM UM CONTEXTO DE CRISE ECONÔMICO-
FINANCEIRA NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ/RN**

FERNANDA LUCENA DE ALBUQUERQUE

MOSSORÓ-RN
2020

FERNANDA LUCENA DE ALBUQUERQUE

**LIMITES E CONSEQUÊNCIAS DA POLÍTICA DE CONCESSÃO DE INCENTIVOS
TRIBUTÁRIOS EM UM CONTEXTO DE CRISE ECONÔMICO-FINANCEIRA NO
MUNICÍPIO DE MOSSORÓ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal Rural do Semi-Árido como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Constituição, Desenvolvimento e as Transformações na Ordem Econômica e Social.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas

MOSSORÓ-RN

2020

FERNANDA LUCENA DE ALBUQUERQUE

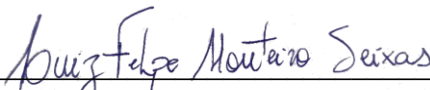
**LIMITES E CONSEQUÊNCIAS DA POLÍTICA DE CONCESSÃO DE
INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS: UM CONTEXTO DE CRISE ECONÔMICO-
FINANCEIRA NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal Rural do Semi-Árido como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Constituição, Desenvolvimento e as Transformações na Ordem Econômica e Social.

Defendida em: ____ / ____ / ____.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas (UFERSA)
Presidente

MARCELO CASSEB
CONTINENTINO:0257774
8400

Assinado de forma digital por
MARCELO CASSEB
CONTINENTINO:02577748400
Dados: 2021.03.01 09:01:32 -03'00'

Prof. Dr. Marcelo Casseb Continentino (UFERSA e UPE)
Membro Examinador

 **ASSINADO DIGITALMENTE POR**
ROBERTO GOMES DE A MELO JÚNIOR
CPF: 586.952.904-25 DATA: 01/03/2021 15:10
LOCAL: RECIFE - PE
CÓDIGO: 4a9f61f1-d7d5-45c6-999d-f16e87882dbe
REGULADO PELO DECRETO MUNICIPAL N° 33.682 de 25/05/2020 (RECIFE-PE)

Prof. Dr. Roberto Gomes de Albuquerque Melo Júnior (UFPE e UNICAP)
Membro Examinador

*Aos meus filhos, Gabriel e Clara, por serem os
melhores e maiores motivos para nunca desistir.*

A Thallys, por tanto e por tudo.

*A todos os servidores públicos que sonham e lutam
por uma Administração Pública plenamente proba,
eficiente e que promova verdadeiramente a justiça fiscal.*

AGRADECIMENTOS

Não se chega ao final de uma longa jornada sem o apoio de alguém que nos impulse, ajude ou encoraje. Eu certamente não chegaria até aqui sem o auxílio de inúmeras pessoas, a quem serei eternamente grata. É possível que eu cometa alguma injustiça ao não mencionar algum nome, por falha de memória, mas existem aqueles que, neste momento, remetem-me a um profundo sentimento de gratidão, que nenhuma palavra será suficiente para recompensá-los.

Primeiramente e sempre agradeço a Deus, pela sua constante presença em minha vida e por me sustentar até aqui. A quem devo tudo que sou, o que tenho e a quem entrego todo meu porvir.

Agradeço a Thallys, por ser tantos em um só. Por abrir mão dos seus sonhos pelos meus. Por acreditar em mim mais do que eu mesma. Pelas incontáveis horas dedicadas a me ajudar na formatação, nos cuidados com os meninos, com meus processos, na preparação das aulas, no suporte emocional e por tanto mais. Por ser verdadeiramente tudo que se espera de um companheiro. Por todo amor.

Aos meus amados filhos, Gabriel e Clara, pela compreensão nos muitos momentos de ausência, pelo cuidado, pelo carinho, pela paciência com as minhas impaciências, pela torcida e por serem a minha maior razão de seguir em frente.

A minha mãe, Jesane, por tudo que me dedicou e possibilitou, pelo apoio incondicional, por ser presente mesmo quando esteve ausente, e ao meu pai, Fernando, por ter me ensinado as primeiras lições de honestidade, ética e dedicação ao trabalho. Por serem ambos motivos de inspiração acadêmica e de compromisso com a docência.

Aos meus sogros, Tarciso e Aparecida, por estarem dispostos a me ajudar em todas as circunstâncias e seja para o que for, além da incansável torcida. A toda minha família, pela importância que tem para mim, em especial, Fabíola, Nandinho, Michele, Camilla, tia Branca, tio Ari e meus sobrinhos amados.

Ao professor, orientador e amigo que o mestrado me presenteou, Luiz Felipe Monteiro Seixas, por toda a clareza, objetividade, profissionalismo, organização e atenção com que conduziu toda a orientação. Pelas aulas brilhantes e engrandecedoras. Pela simplicidade, competência inquestionável e franqueza. Sem a sua condução, estou certa de que esse processo teria sido muito mais dificultoso.

Aos demais professores do mestrado em direito, Rafael Lamera, Marcelo Casseb, Daniel Valença, Gustavo Cabral e Mário Sérgio, por terem agregado tanto a minha formação, pelo elevado nível das discussões e por terem sido um alento em meio a esse cenário jurídico e social tão tormentoso.

Aos membros da minha banca de qualificação, que se repetiram na defesa, os professores Marcelo Casseb e Roberto Albuquerque, pelas valiosas contribuições ao meu trabalho e por terem proporcionado um ambiente de mais tranquilidade para a minha apresentação, pela forma séria, comprometida e respeitosa com que desempenharam a tarefa de avaliar.

Aos inseparáveis amigos do mestrado, Maressa e Danillo, agora também vizinhos, que dividiram as angústias, dúvidas, alegrias, inseguranças e gargalhadas, tendo se tornado um dos principais suportes nas dificuldades acadêmicas e em outras tantas.

Aos demais colegas do mestrado, em especial, Thariny, Taynara, Adri, Nedson, Victor e Gustavo, pela constante troca de experiências, pelo aprendizado mútuo e por terem tornado mais leves e prazerosas as aulas, principalmente nos momentos de esgotamento físico e mental.

Ao querido amigo Maykon, pelo sentimento de irmandade que nos une, e por ter se prontificado de forma empenhada e carinhosa a me ajudar com as correções formais necessárias da dissertação.

À eterna “Família Fiscal”, minha preciosa equipe da Procuradoria Fiscal do Município de Mossoró durante anos, que contribuiu intensamente para o meu aprimoramento pessoal e profissional, que reforçou o meu amor pelo direito tributário, que me deu suporte integral em todas as situações em que precisei intensificar a dedicação ao mestrado e que partilhou comigo o sentimento de zelo com a coisa pública. Agradeço, em especial, aos amigos Islamara, Paulo Junior, Heloísa, Kadígia, Jane Weyne e Auri.

Não posso deixar de dedicar um agradecimento particular aos estagiários e ex estagiários da Procuradoria Fiscal, por terem abraçado responsabilidades enormes e aprendido muito cedo sobre o espírito público, além do cuidado, respeito e carinho que sempre me dedicaram, de forma leal e incansável. Eles sabem exatamente quem são.

Aos queridos colegas da Secretaria Municipal da Fazenda – SEFAZ, por toda a parceria e por todas as lutas travadas no sentido de tornar a administração tributária municipal mais transparente, eficiente e justa, especialmente a Tarcísio e Helô, pela abnegada iniciativa de catalogar de forma manual toda a legislação tributária municipal; a Arthur, pelo inestimável trabalho de pesquisa desempenhado, elaboração de relatórios a partir dos dados do SIAT e por ter gentilmente cedido o material para a minha pesquisa; e, por fim, a Abraão, pelo respeito e atenção que me dedicou, pela entrevista concedida e pelo relevante trabalho de gestão tributária que cumpriu em Mossoró, na condição de Secretário da Fazenda.

Sou grata também à Procuradoria Geral do Município de Mossoró – PGMM, instituição da qual muito me orgulho em fazer parte, particularmente, nas pessoas de meus amigos e colegas procuradores Yanna e Edmar, por serem exemplos de profissionais éticos e comprometidos com o serviço público, que tanto me inspiraram nesse trabalho.

Além disso, agradeço de forma muito carinhosa, à equipe da Procuradoria do Trabalho, que tem atuado com muita responsabilidade e empenho nos processos judiciais, o que possibilitou que eu finalizasse a escrita da dissertação com mais tranquilidade.

À Direção, na pessoa de Pe. Charles, e aos colegas da Faculdade Católica do Rio Grande do Norte – FCRN, por me motivarem a progredir e por alimentarem o desejo e o esforço por uma educação integral e, acima de tudo, humana. Gratidão especial à Érika Benjamim e Júlio Thalles, por terem confiado em meu trabalho desde o início, e à Olívia e Iriane pela parceria contínua.

Aos amigos da minha segunda casa, a Casa do Caminho, também companheiros de trabalho voluntário, com quem eu pude partilhar os anseios e angústias naturais do serviço público e também do mestrado, e com quem compartilho os principais acontecimentos da minha vida, de quem recebo apoio, incentivo, honestidade, vibrações positivas e todo o suporte emocional e espiritual de que tanto preciso e busco.

Agradeço, por fim, aos meus leais e sempre presentes amigos de toda uma vida, cuja presença e estímulo são o combustível fundamental para todos os meus projetos e desafios, pela importância que têm na minha construção pessoal, profissional e

acadêmica. Também não preciso nominá-los, pois de tão próximos que somos, eles também sabem quem são.

A todos que, mesmo indiretamente, contribuíram ou vibraram para que eu conseguisse chegar ao final desse tão sonhado projeto profissional e pessoal.

*“Apenas quando somos instruídos
pela realidade é que podemos mudá-la.”*

Bertolt Brecht

RESUMO

A pesquisa propõe-se a analisar os limites jurídicos e financeiros, bem como as consequências da política de concessão de incentivos tributários no município de Mossoró relativos ao IPTU e ISS, principais impostos municipais, durante o período de 2009 a 2019, em meio a um contexto de crise econômico-financeira. O estudo justifica-se pela necessidade de averiguar a legitimidade da conduta de gestores municipais que adotam com frequência a alternativa de conceder incentivos tributários, de maneira indiscriminada, comprometendo por vezes a sustentabilidade fiscal do ente federativo, além de conferir cientificidade à política fiscal adotada em Mossoró/RN nos últimos 10 anos. Entre os seus objetivos estão o de aprofundar o referencial teórico a respeito da extrafiscalidade e das modalidades de renúncia de receita; abordar a política dos incentivos sob a perspectiva da teoria do *tax expenditure*; verificar de forma esmiuçada a legislação municipal concessiva dos gastos tributários; discutir a (in) existência de repercussão arrecadatória em face das renúncias de receita realizadas e avaliar as demais consequências oriundas do comportamento dos contribuintes e que afetem o desenvolvimento econômico da cidade. A metodologia empregada no trabalho foi desenvolvida a partir da pesquisa de cunho bibliográfico e documental, com análise da literatura especializada, abrangendo o Direito Constitucional, o Direito Tributário, o Direito Financeiro, o Direito Econômico e o Direito Administrativo. Também foi explorada a legislação pertinente ao tema, em especial, a Constituição Federal de 1988, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e as diversas normas municipais aplicáveis. Foram utilizados ainda os dados arrecadatórios contidos na base do Sistema Integrado de Administração Tributária - SIAT, de responsabilidade da Secretaria Municipal da Fazenda de Mossoró/RN, como forma de avaliar os efeitos consequenciais, impactos ocorridos com as desonerações tributárias e comprovar as hipóteses levantadas no decorrer da dissertação. Ao final, chegou-se à conclusão de que os gestores que administraram a cidade durante a última década descumpriram de forma reiterada as normas jurídicas e financeiras atinentes aos gastos tributários, o que ocasionou inúmeros prejuízos aos cofres públicos municipais e, conseqüentemente, à sociedade. Demonstraram-se também contundentes omissões por parte dos órgãos fiscalizadores, no sentido de concretizar ações de controle, preservar o interesse público e o ordenamento jurídico aplicável, principalmente a CF/88 e a LRF, tendo a política tributária concessiva dos incentivos evidenciado que elementos básicos necessários a qualquer gestão fiscal estão sendo rotineiramente inobservados, a exemplo da transparência, planejamento, equilíbrio, participação social, controle e responsabilidade com as contas públicas.

Palavras-chave: Tributação Indutora. Limites. Consequências. Incentivos tributários. Responsabilidade Fiscal.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the legal and financial boundaries, as well as the consequences of tax expenditure in the city of Mossoró-RN concerning IPTU and ISS, the main municipal taxes, between 2009 and 2019, during a period of economic and financial crisis. The study is justified by the need to verify the legitimacy of town's officers, who frequently adopt the conduct of granting tax deductions or exemptions indiscriminately to specific groups, even compromising fiscal sustainability, in addition to concede clemency to Mossoró's fiscal policy in those last 10 years. This paper also proposes to deepen the extra-fiscality and tax expenditure practices theoretical framework regarding to tax expenditure theory; minutely verify tax concessional legislation; discuss the (in) existence of tax repercussions due to the revenue waivers and evaluate other outcomes from taxpayers behavior that impacts city's economic development. The information was obtained from bibliographic and documentary research, with analysis of the specialized literature, covering Constitutional Law, Tax Law, Financial Law, Economic Law and Administrative Law. Federal Constitution of 1988, a relevant legislation, was also a data source, specially the Fiscal Responsibility Law – FRL and a variety of municipal acts. Evaluating the effects of tax expenditure as an attempt to prove the hypothesis raised, municipal files from a database called Integrated Tax Administration System – ITAS were also consulted. It was concluded that city managers repeatedly failed to comply with Public and Financial Law regarding tax expenditures, which engendered numerous losses to public treasury, and, therefore, to society. There were also omissions from inspection agencies, that haven't implemented control actions, in order to preserve public interest and the legal system assurance, accordingly to Federal Constitution/1988, and FRL, with the concessive tax policy of incentives. All those facts reveal that principles such as transparency, planning, balance, social participation, control and responsibility have been overlooked, while Mossoró's public accounts were under those managers' authority during the time range mentioned above.

Keywords: Inductive Taxation. Limits. Consequences. Tax incentives. Fiscal Responsibility.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
2 TRIBUTAÇÃO, INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE A ECONOMIA E OS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS.....	18
2.1. DA ORDEM ECONÔMICA - INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE A ECONOMIA.....	18
2.2. FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE	22
2.3. ASPECTOS HISTÓRICOS DA EXTRAFISCALIDADE	25
2.3.1. O intervencionismo no Brasil	32
2.4. DA RENÚNCIA DE RECEITA.....	36
2.4.1. Das modalidades de renúncia de receita.....	38
2.4.1.1. Programas de parcelamento tributário.....	41
2.4.2. Incentivos tributários	43
2.5. POLÍTICA DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DO <i>TAX EXPENDITURE</i>	47
2.5.1. Limites constitucionais para a concessão dos incentivos tributários.....	48
2.5.2. Limites infraconstitucionais para a concessão dos incentivos tributários.....	52
2.5.3. Teoria do gasto tributário ou <i>tax expenditure</i>	56
3 INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS CONCEDIDOS NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ ENTRE OS EXERCÍCIOS DE 2009 A 2019.....	65
3.1. LEIS MUNICIPAIS CONCESSIVAS DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS	66
3.1.1. Exercícios de 2005 a 2013.....	66
3.1.2. Exercício de 2009	67
3.1.3. Exercício de 2010	68
3.1.4. Exercício de 2011	69
3.1.5. Exercício de 2012	69
3.1.6. Exercício de 2013	70
3.1.7. Exercício de 2014	73
3.1.8. Exercício de 2015	73
3.1.9. Exercício de 2016	75
3.1.10. Exercício de 2017	75
3.1.11. Exercício de 2018	78
3.1.12. Exercício de 2019	79

3.2. DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS PREVISTOS OU REALIZADOS SEGUNDO ÀS LEIS ORÇAMENTÁRIAS ANUAIS – LOAS E A (DES)OBEDIÊNCIA À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF	83
3.3. ANÁLISE DA PROJEÇÃO DAS RECEITAS E DOS DADOS DE ARRECADAÇÃO MUNICIPAL	88
3.3.1 Análise da projeção das receitas e dos dados de arrecadação municipal em relação ao IPTU	89
3.3.2 Análise da projeção das receitas e dos dados de arrecadação municipal em relação ao ISS.....	92
3.4. VERIFICAÇÃO DA (IN)EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO ARRECADATÓRIA EM FACE DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ADOTADA	94
4 ANÁLISE CRÍTICA DA POLÍTICA DE CONCESSÃO DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ	97
4.1. ASPECTOS JURÍDICO-FORMAIS DAS LEIS MUNICIPAIS CONCESSIVAS DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS.....	101
4.2. CONSEQUÊNCIAS ARRECADATÓRIAS DA POLÍTICA DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ	109
4.3. CONSEQUÊNCIAS DA POLÍTICA DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUINTES E NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.....	115
4.4. TRANSPARÊNCIA E PLANEJAMENTO NA GESTÃO FISCAL: SOBRE A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS.....	126
4.5. PROPOSIÇÕES PARA A POLÍTICA DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ/RN.....	140
5 CONCLUSÕES.....	145
REFERÊNCIAS	158

1 INTRODUÇÃO

A pesquisa surgiu da inquietude da pesquisadora ao deparar-se com a concessão indiscriminada de incentivos tributários no âmbito do município de Mossoró, agravada pela frequente inobservância das normas constitucionais e legais aplicáveis por parte de diferentes gestores públicos, sob o pretexto de minimizar a crise econômico-financeira, sem o aparato de qualquer planejamento ou mesmo análise consequencial a respeito da existência e/ou extensão de prejuízos causados ao erário público, e ainda, sem a verificação do impacto de tais medidas no efetivo desenvolvimento da cidade.

As primeiras compreensões necessárias estão na origem da intervenção econômica do Estado, além da elementar distinção entre o caráter fiscal e extrafiscal dos tributos, para que se chegue aos objetivos da tributação indutora, que será o tema de fundo de todo o estudo.

Para construir o embasamento teórico que irá fundamentar a pesquisa propõe-se que haja a delimitação e reflexão a respeito das seguintes indagações: Quais os limites constitucionais e infraconstitucionais para que o Estado intervenha na economia e conceda incentivos tributários? A análise jurídico-formal é suficiente para legitimar as renúncias de receitas? Como a teoria dos gastos tributários (*tax expenditure*) pode auxiliar no cumprimento integral do texto constitucional de 1988 e na busca pelo equilíbrio e controle das contas públicas proposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF?

Voltando-se para o objeto central da pesquisa será feita uma análise minuciosa da legislação tributária municipal concessiva de incentivos tributários relativos ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, durante os anos de 2009 a 2019, para tentar obter respostas para mais alguns questionamentos: Os gastos tributários realizados em Mossoró ao longo da última década geraram consequências arrecadatórias positivas? E que efeitos ocasionaram no comportamento dos contribuintes e no desenvolvimento econômico da cidade? Qual o valor total do montante renunciado? Que resultados reais as medidas de desoneração tributária trazem à sociedade? Há como ser mensurado o efeito financeiro suportado pelos indivíduos que não são beneficiados com as renúncias de receita? O que

poderia ser feito com os valores renunciados, caso assim não fossem, em termos de políticas públicas?

Ademais, partindo dessas investigações, será verificado de que forma está ocorrendo o planejamento da gestão fiscal, bem como a efetivação (ou não) da fiscalização e do controle dos gastos tributários por parte dos órgãos fiscalizadores, além de aspectos como transparência, eficiência, participação social e responsabilidade fiscal. Desta feita, a partir desses questionamentos, surgem outras reflexões: Há controle efetivo sobre o dinheiro público no contexto brasileiro? E no município de Mossoró? Que resultados decorrem da falta de transparência, planejamento e fiscalização nas práticas adotadas pelos gestores públicos? Como fazer cumprir a Constituição?

O estudo ora proposto justifica-se, primeiramente, pela relevância em averiguar a legitimidade da conduta de administradores municipais que adotam com frequência a alternativa de conceder incentivos tributários, de forma indiscriminada, comprometendo por vezes a sustentabilidade fiscal do ente federativo e o desenvolvimento socioeconômico da cidade.

Além disso, igualmente se revela importante por buscar conferir cientificidade à política tributária adotada em Mossoró nos últimos 10 anos, sobretudo, em virtude da crise econômico-financeira ser utilizada como argumento embasador dos gastos tributários recorrentes, na tentativa dos gestores públicos de promoverem o aumento imediato da arrecadação, ainda que desconsiderando as consequências da prática desoneratória a médio e longo prazo.

Nesse sentido, o objetivo geral da dissertação é o de compreender os limites jurídicos e financeiros, bem como, as consequências da política de gastos tributários em um cenário indicativo de prolongada crise econômico-financeira no município de Mossoró.

Dentre os objetivos específicos devem ser mencionados: (i) aprofundar o referencial teórico a respeito da extrafiscalidade e das modalidades de renúncia de receita; (ii) abordar a política dos incentivos sob a perspectiva da teoria do *tax expenditure*; (iii) verificar de forma detalhada a legislação municipal concessiva dos gastos tributários durante o período de 2009 a 2019; (iv) discutir a (in) existência de repercussão arrecadatória em face das renúncias de receita realizadas; e (v) analisar as

demais consequências oriundas do comportamento dos contribuintes e que afetem o desenvolvimento econômico da cidade.

A pesquisa será desenvolvida a partir da metodologia principal de revisão bibliográfica e documental, com análise da literatura especializada, abrangendo o Direito Constitucional, o Direito Tributário, o Direito Financeiro, o Direito Econômico e o Direito Administrativo.

No manejo destes métodos, será explorada a legislação pertinente ao tema, em especial, a Constituição Federal de 1988, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e as diversas leis e decretos municipais que serviram como instrumentos para a concessão de incentivos tributários relacionados ao IPTU e ISS no município de Mossoró ao longo dos anos de 2009 a 2019.

Deverão ser utilizados ainda os dados arrecadatários contidos na base do Sistema Integrado de Administração Tributária - SIAT, de responsabilidade da Secretaria Municipal da Fazenda de Mossoró/RN, como forma de avaliar os efeitos consequenciais, impactos ocorridos com as desonerações tributárias e comprovar as hipóteses levantadas no decorrer da dissertação.

O senso comum e a experiência vivenciada pela pesquisadora em sua atividade profissional levaram-na a crer que as frequentes e indiscriminadas concessões de incentivos tributários na cidade de Mossoró inobservaram, de forma contundente, todo o regramento constitucional e legal atinente às renúncias de receita.

O referido contexto revela forte indicativo de que foram gerados danos rotineiros e volumosos aos cofres públicos, que tornaram impeditivos de uma política tributária capaz de promover justiça fiscal, conferir sustentabilidade fiscal ao ente municipal, contribuir para a implementação de direitos fundamentais previstos no texto constitucional e de promover o desenvolvimento da cidade, por meio de uma administração tributária responsável, equilibrada, transparente e eficiente.

Com o fim de comprovar ou não as hipóteses levantadas acima, a construção da dissertação será estruturada em três capítulos, que observarão a seguinte sequência:

O Capítulo 2, denominado *Tributação, intervenção do Estado sobre a economia e os incentivos tributários*, propõe-se a fazer uma revisão da literatura nacional e estrangeira, envolvendo conceitos da ordem econômica e da intervenção do Estado sobre a Economia, sobre a função fiscal e extrafiscal da tributação e seus componentes

históricos, para se chegar no contexto das modalidades de renúncia de receita, em especial, os incentivos tributários. Nessa perspectiva, serão ainda avaliados os limites constitucionais e infraconstitucionais autorizativos dos incentivos tributários, além da aplicabilidade da teoria dos gastos tributários ou *tax expenditure*, o que permitirá a análise das renúncias de receita sob as vestes do direito financeiro.

O Capítulo 3, sob o título *Incentivos tributários concedidos no município de Mossoró entre os exercícios de 2009 a 2019*, de natureza amplamente descritiva, servirá como base de dados para se chegar ao capítulo conclusivo e principal da dissertação. Para tanto, serão examinadas todas as normas municipais concessivas de incentivos tributários que tenham relação com os impostos municipais IPTU e ISS, durante a década pesquisada.

Ademais, serão confrontados os gastos tributários previstos e/ou realizados, segundo o disposto nas leis orçamentárias anuais e conforme a previsão da LRF. Em seguida, serão feitas ainda as projeções das receitas previstas no orçamento público em comparação aos dados de arrecadação municipal, além da verificação quanto à (in)existência de repercussão arrecadatória.

Por fim, o Capítulo 4, intitulado *Análise crítica da política de concessão de incentivos tributários no município de Mossoró*, está subdividido em 5 importantes vertentes. A primeira se dedicará a sopesar a (des)obediência quanto aos aspectos jurídico-formais das leis municipais concessivas dos incentivos tributários; a segunda detalhará as consequências relacionadas à arrecadação municipal a partir da política fiscal adotada; um terceiro aspecto irá adentrar na verificação dos efeitos no comportamento dos contribuintes e no desenvolvimento econômico da cidade, ocasionados em virtude dos gastos tributários ocorridos. Na sequência, a quarta vertente se debruçará sobre os critérios de transparência e planejamento na gestão fiscal municipal, passando pela verificação da experiência brasileira em fiscalização e controle dos incentivos tributários, para então chegar ao quinto aspecto, qual seja, a realização de proposições para a política de incentivos tributários, como forma de colaborar com a administração pública municipal e possibilitar a adoção/ampliação de critérios técnico-científicos por parte da gestão tributária da cidade de Mossoró.

2 TRIBUTAÇÃO, INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE A ECONOMIA E OS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS

De início, necessário se faz compreender os conceitos gerais que envolvem o papel da tributação no atual modelo de Estado Fiscal, a inutilidade de uma política tributária neutra, os aspectos do intervencionismo estatal e da renúncia de receitas para se chegar no contexto dos incentivos tributários¹, através de suas principais distinções e características. Neste capítulo, será realizada uma revisão de literatura com a finalidade de definir as terminologias jurídicas que irão embasar toda a dissertação e que vão ser fundamentais na construção dos resultados.

2.1. DA ORDEM ECONÔMICA - INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE A ECONOMIA

As primeiras compreensões necessárias estão na origem da intervenção econômica do Estado, na superação da ideia preliminar de que os tributos podem ou devem ser neutros, além da elementar distinção entre o caráter fiscal e extrafiscal dos tributos, para que se chegue aos objetivos da tributação indutora.

A contemplação de um conjunto de normas nas Constituições que podem ser definidas como sendo uma “ordem econômica” é expressiva de grande transformação que afeta o Direito, num contexto em que deixa de meramente buscar a harmonização de conflitos e a legitimação do poder e passa a ser instrumento de políticas públicas².

A concepção atual de Estado Fiscal³ não se opõe a ideia de o Estado intervir sobre o domínio econômico, contudo, as medidas a serem adotadas devem ser

¹ Gilson Bonfim propõe definição no sentido de que os incentivos tributários instituem desonerações tributárias como forma de estimular os contribuintes a adotarem determinadas condutas de interesse do Estado, enquanto benefícios tributários, também espécie de desoneração, visam aliviar a carga tributária ou mitigar situações difíceis enfrentadas por determinados contribuintes. Também conhecidos como alívios tributários ou *tax relief*. Enquanto os benefícios são direcionados a situações já ocorridas, os incentivos buscam fomentar ou influenciar situações futuras. (BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. 63-64 p.).

² GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p.17.

³ José Casalta Nabais destaca que o termo “Estado Fiscal” foi utilizado, inicialmente, por Lorenz von Stein, na obra *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, vols. I (1885) e II (1886). No entanto, a sua difusão foi resultado das discussões mantidas por Rudolf Goldscheid e Joseph Schumpeter em torno dos problemas financeiros enfrentados pelos estados durante a Primeira Guerra Mundial. (NABAIS, José Casalta. **O**

orientadas e condicionadas pela transparência na gestão fiscal, o que se torna essencial para que sejam conhecidos e minimizados os efeitos decorrentes da imprevisibilidade de uma sociedade de risco⁴.

O Estado da Sociedade de Risco, também chamado de Estado Subsidiário ou Estado Democrático e Social de Direito surgiu no contexto do Estado do Século XXI, em que o Estado Fiscal Social começou a ser criticado em razão do seu crescimento exagerado, que não gerou melhor distribuição de renda nem mesmo eficiência econômica⁵, conforme será melhor explicado mais abaixo.

Ao tratar sobre o Estado, Roberto Albuquerque Melo Jr.⁶ sintetiza que para o atendimento das necessidades públicas, este precisa adquirir, gerir e empregar instrumentos patrimoniais que possibilitem o exercício da gestão financeira, e esta atividade financeira vai se desenvolver a partir de três definições: receita (obtenção de recursos patrimoniais), gestão (administração e conservação do patrimônio público) e despesa (emprego de recursos patrimoniais para a realização dos fins públicos).

Prossegue explicando que na mesma proporção que os recursos produtivos se ampliam, a atividade financeira fica ainda mais dificultosa e complexa, haja vista que os desejos e necessidades humanas igualmente se expandem⁷.

Ciente dessa complexidade, desde seu preâmbulo⁸ que a Constituição Federal de 1988 demonstra seu objetivo de criar uma nova ordem econômica e social, mais desenvolvida, justa e plural, contemplando um Estado que se revela inconformado com

dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p. 191, nota 11).

⁴ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários:** conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 22.

⁵ Ibid. p. 20.

⁶ MELO JUNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica:** conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos. 2010. 106 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010. p. 30.

⁷ Ibid. p. 30.

⁸ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL”. (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 05 de out. de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 out. 2020)

a ordem social de então, sendo, nas palavras de Bercovici, uma ordem econômica “programática ou dirigente”⁹.

A partir de diversas transformações políticas e sociais, o Estado passou a atuar em atividades de redistribuição, regulação e planejamento, passando a ser um agente normativo e regulador da atividade econômica prevista no artigo 174 da Constituição Federal¹⁰.

Nessa perspectiva, a intervenção econômica do Estado pode dar-se de modo direto e indireto. Ao assumir uma postura ativa na consolidação de projetos e objetivos do Estado brasileiro, vários autores do Direito Econômico falam de diversas modalidades de intervenção estatal, estando entre elas a tradicional classificação do português Luís Moncada, que diferencia intervenção direta e indireta¹¹.

A intervenção direta¹² ocorre quando o Estado atua como agente econômico e explora diretamente alguma atividade, seja por meio de empresas estatais, com participações em empresas privadas ou mesmo por meio de um regime de monopólio.

E a indireta¹³ acontece quando o ente estatal regula a economia, fiscalizando, fomentando, estimulando ou desestimulando, sem atuar de forma direta na exploração de atividade econômica, sendo um dos principais exemplos de fomento os incentivos tributários.

Assim, a direta é uma forma de intervenção que faz do Estado um agente econômico principal, ao mesmo nível do agente econômico privado. Já na forma indireta trata-se de uma intervenção exterior, que se manifesta em estímulos ou limitações.

Eros Grau explica que o vocábulo *intervenção* indica *atuação em área de outrem*, ou seja, naquela esfera do que é privado, e propõe classificação a fim de se referir às variadas formas de atuação estatal no campo da atividade econômica em

⁹ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**: Uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 33.

¹⁰ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 22-23.

¹¹ MONCADA, Luís S Cabral de. **Direito Econômico**. 5 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 45.

¹² Ibid. p. 45.

¹³ Ibid. p. 46/47.

sentido estrito (domínio econômico), dividindo primeiramente a atuação *no* e *sobre* o domínio econômico¹⁴.

Quando o Estado intervém *no* domínio econômico, desenvolve ação como agente econômico, o que pode ocorrer por *absorção* (quando assume integralmente o controle dos meios de produção, atuando em monopólio) ou *participação* (quando assume o controle de parcela dos meios de produção, em regime de competição com empresas privadas)¹⁵.

Por outro lado, aduz que o Estado intervém *sobre* o domínio econômico, quando desenvolve ação como regulador da atividade, o que pode ocorrer por *direção* (quando o Estado pressiona a economia e estabelece de forma compulsória normas de comportamento ou mecanismos direcionadas aos sujeitos econômicos) ou por *indução* (quando o Estado manipula os instrumentos de intervenção, de acordo com o ordenamento jurídico)¹⁶.

A intervenção por direção é aquela que se identifica por meio de “comandos imperativos”, que impõem certos comportamentos a serem necessariamente observados pelos agentes que atuam no campo da atividade econômica. Exemplo típico de intervenção por direção é a da norma que instrumentaliza controle de preços para tabelá-los ou congelá-los¹⁷.

Diverso é o caso das normas de intervenção por indução, que são normas dispositivas. O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, ajudam-no a decidir qual caminho adotar, dentro dos limites estabelecidos pelo legislador. Desta feita, variadas são as modalidades de intervenção por indução, tais como as subvenções, os créditos e a assunção de garantia, sendo certo que as normas tributárias indutoras devem levar em conta que quando uns são estimulados, outros são desestimulados na mesma medida¹⁸.

Luiz Eduardo Schoueri faz um contundente alerta sobre a oposição entre privilégio e prêmio, do ponto de vista constitucional, o que demanda uma análise

¹⁴ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.p. 140.

¹⁵ Ibid. p. 141.

¹⁶ Ibid. p. 141/142.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 43.

¹⁸ Ibid. p. 43-44.

profunda sobre ambas, pois embora a intervenção por direção e por indução sejam inicialmente compatíveis com a ordem constitucional, faz-se necessário sopesar aspectos ligados à limitação da liberdade e ao princípio da proporcionalidade¹⁹.

O objeto de estudo da presente dissertação está diretamente associado à intervenção econômica por indução, sendo os incentivos tributários instrumentos utilizados para induzir comportamentos, estimulando ou desestimulando-os, consoante será discutido mais adiante, o que impõe o necessário aprofundamento a respeito das normas tributárias indutoras.

A discussão da tributação indutora gira em torno da extrafiscalidade, melhor explicada em tópico posterior, devendo ser elucidado que ambas as expressões ora são utilizadas como sinônimas, ora a tributação indutora figura como espécie da extrafiscalidade²⁰.

Schoueri utiliza a expressão “normas tributárias indutoras” para aquelas normas que possuem uma característica indutora, que embora contenham em seu bojo também a função arrecadadora, adotam como premissa a finalidade ou a intenção do legislador, como sendo a de regular ou de direcionar comportamentos²¹.

Apesar de toda essa perspectiva, é preciso esclarecer que o Estado contemporâneo ainda é um Estado predominantemente fiscal, uma vez que a principal fonte de suas receitas públicas depende da arrecadação oriunda dos tributos, sendo nesse sentido que se emprega a expressão “Estado Fiscal”²².

2.2. FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE

Nessa toada, subsiste uma classificação doutrinária que define a utilização do tributo através de suas funções fiscal e extrafiscal. A função fiscal se resume a

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 50.

²⁰ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 34.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 24/25.

²² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 22.

finalidade meramente arrecadatória do tributo, como meio de obter recursos para o atendimento dos fins do Estado, enquanto a função extrafiscal tem o objetivo de induzir o comportamento dos contribuintes, intervir *no* e *sobre* o domínio econômico²³, por meio de estímulos e desestímulos.

A extrafiscalidade²⁴, como uma das funções do Sistema Tributário Brasileiro, ocorre com a utilização da tributação para fins diversos ao da simples arrecadação de dinheiro ao poder público. Nesse sentido, pode-se afirmar que a tributação possui três funções: arrecadação, distribuição de renda e regulação da economia, esta última atendendo a uma visão de que as normas tributárias não são neutras²⁵.

Assim, a extrafiscalidade costuma ser definida como a utilização de normas tributárias para obtenção de efeitos econômicos e sociais que transcendem a mera arrecadação de recursos financeiros para o Estado, que, neste último caso, se caracteriza com a sua função meramente fiscal²⁶.

E embora existam diversas conceituações a respeito da extrafiscalidade, existem dois pontos coincidentes em todas elas, que é a ausência de finalidade arrecadatória preponderante, bem como o objetivo de regular e intervir no contexto social e econômico, por meio dos estímulos e desestímulos provocados nos indivíduos²⁷.

Outra delimitação teórica pode utilizar o termo extrafiscalidade como gênero ou como uma espécie. Como gênero vai abranger todas as hipóteses que não estejam

²³ Consoante a diferenciação feita por Eros Grau e explicada acima (GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 141-142.)

²⁴ “Não obstante as diferentes acepções de extrafiscalidade, todas elas convergem para dois pontos comuns: a ausência de fins arrecadatórios (ao menos de forma imediata) e o objetivo de regular/intervir no sistema socioeconômico, mediante a modificação do comportamento dos indivíduos.” SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 26.

²⁵ LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Extrafiscalidade e Regulação da Economia: mudanças tributárias nos Governos Lula e Dilma**. Sequência (Florianópolis) [online], n.71, pp.197-220, 2015. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S217770552015000200197&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em: 18 ago. 2019.

²⁶ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 22-23.

²⁷ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 24.

vinculadas nem à distribuição proporcional da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário²⁸.

Desta feita, a tributação extrafiscal seria aquela que é utilizada para finalidades diversas da captação de dinheiro para o Estado, a exemplo de redistribuição de renda, a defesa da indústria, promoção do desenvolvimento regional ou setorial, entre outras²⁹.

Já no sentido estrito do termo, classificado como espécie do gênero, a extrafiscalidade é definida por sua função básica de regular e de induzir comportamentos individuais, seja num contexto social, econômico ou político. Hely Lopes Meirelles interpretou como característica fundante a utilização do tributo com finalidade de fomento ou desestímulo de atividades que sejam consideradas convenientes ou inconvenientes à sociedade³⁰.

Exatamente para que não haja confusão terminológica quanto ao emprego da extrafiscalidade em sentido amplo ou restrito e com o fim de não se afastar da discussão sobre normas específicas do direito tributário, uma vez que a extrafiscalidade pode abarcar o arcabouço jurídico do direito financeiro, econômico, entre outros, é que Schoueri prefere utilizar a expressão “normas tributárias indutoras” para se referir a extrafiscalidade em sentido estrito³¹.

Para o autor, a utilização deste termo deixa evidente que se trata de instrumento a serviço do Estado na intervenção por indução, bem como demonstram que são normas diretamente ligadas aos tributos, sendo sujeitas aos princípios e regras do direito tributário³².

Seguindo essa linha, esse trabalho adotará a expressão “norma tributária indutora” quando fizer referência à extrafiscalidade em seu sentido restrito, sem possibilidade de fugir do objeto discutido e disciplinado pela seara tributária, bem como, quando o objetivo proposto pela norma for claramente o de estimular ou desestimular condutas.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 32.

²⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 37.

³⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Estudos e Pareceres de Direito Público VIII: assuntos administrativos em geral**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 380-381.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 34.

³² Ibid. p. 34.

Vale lembrar que, Schoueri citando o alemão *Von Arnim*, diferencia as normas tributárias indutoras das referentes à política social. Nesta última pode ser exemplificada uma norma que assegure tratamento diferenciado em caso de desemprego, que se origina de uma necessidade social, mas que tem como único efeito aliviar a situação do beneficiário, sem que tenha qualquer relação com incentivo ou desincentivo para que a situação de infortúnio se mantenha³³.

As conceituações preliminares levantam os primeiros questionamentos a respeito da política de incentivos tributários adotada pelo município de Mossoró ao longo dos últimos anos: pode se dizer que se tratam de normas tributárias indutoras, de políticas sociais ou alívios tributários? Qual o objetivo do legislador municipal ao conceder reiterados benefícios tributários? Existe alguma finalidade que possa ser identificada?

2.3. ASPECTOS HISTÓRICOS DA EXTRAFISCALIDADE

Para compreender melhor o contexto da extrafiscalidade é indispensável trazer à tona seus aspectos históricos. A partir do século XVI, quando se tinha o chamado modelo de Estados Patrimoniais³⁴, começou-se a falar em tributo como preço pago para a conservação das demais liberdades, quando o serviço militar obrigatório e as prestações de guerra foram substituídos pelo pagamento de um imposto, muito embora não fosse a principal fonte de receita pública³⁵.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 33, CITANDO Cf. *Hans Herbert von Arnim. "Alternativen wirtschafts-politischer Steuerung: Anreize oder Gebote", i« Siaaßnaitzims im tVaiulcl, Karl-Heinrich Hansmcyer (coord.), Berlin. Duncker und Humblot, 1983, pp. 725 a 744 (726).*

³⁴ “A preocupação com uma fonte organizada de financiamento do Estado inicia-se no período medieval, com o denominado Estado Patrimonial, que se consolidou no século XVI. Naquela época, a principal fonte de receita pública decorria da exploração dos recursos patrimoniais pertencentes ao Estado, sobretudo os advindos de sua própria propriedade (cujo controle era exercido pelo rei e pelos senhores feudais). Predominava, então, o denominado “patrimonialismo financeiro”, correspondente ao financiamento do Estado através das rendas patrimoniais, tendo a receita tributária caráter secundário”. (SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 23).

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 38.

Esse modelo foi substituído pelo Estado Policial³⁶, que assumiu a posição política do “absolutismo esclarecido” e econômica do mercantilismo ou cameralismo, com caráter intervencionista, tendo as normas tributárias assumido um caráter extrafiscal³⁷.

Durante esse período, o Estado Moderno, com características absolutistas, era composto pela figura do Rei de um lado, que favorecia à nobreza e realizava oposição à liberdade, e do outro, figuravam os súditos, que eram subjugados aos desejos do monarca³⁸.

Posteriormente, o absolutismo político e a economia mercantilista³⁹ deram lugar ao liberalismo político-econômico⁴⁰ e ao capitalismo do Estado Fiscal⁴¹, momento em que a receita pública passa a se formar predominantemente pelos impostos, tendo se tornado o modelo adotado pela maioria dos Estados Modernos⁴².

³⁶ Nos dizeres de Ricardo Lobo Torres, o Estado de Polícia: “Baseia-se na atividade de ‘polícia’, que corresponde ao conceito alemão de Polizei, e não ao de política no sentido grego ou latino, eis que visa sobretudo à garantia da ordem e da segurança e à administração do bem-estar e da felicidade dos súditos e do Estado.” TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 52.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 52.

³⁸ FERREIRA, Siddharta Legale. **Estado Social e Democrático de Direito: história, direitos fundamentais e separação dos poderes**. Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, p. 1-36, dez. 2011. p. 04/05.

³⁹ “A monarquia absoluta, já sem meios de qualquer ação impeditiva à expansão capitalista da primeira idade do Estado Moderno, passa a estimulá-la com a adoção de políticas mercantilistas, política de reis sequiosos de fundos com que mantêm a burocracia e os exércitos permanentes, política da qual a aristocracia tirava também sua fatia de participação ociosa, mas sobretudo política, verdadeira, profunda, necessária, dos interesses arraigados das classes mercantil e industrial”. (BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 69-70).

⁴⁰ “Dessa forma, pensamos poder situar o liberalismo como uma doutrina que foi se forjando nas marchas e contramarchas contra o absolutismo, onde se situa o crescimento do individualismo que se formula desde os embates pela liberdade de consciência (religiosa). Todavia, isso avança na doutrina dos direitos e do constitucionalismo, este como garantia(s) contra o poder arbitrário, da mesma forma que contra o exercício arbitrário do poder legal. (...) O modelo econômico do liberalismo se relaciona com a ideia dos direitos econômicos e de propriedade, individualismo econômico ou sistema de livre empresa ou capitalismo. Seus pilares têm sido a propriedade privada e uma economia de mercado livre de controles estatais”. STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política & Teoria do Estado**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. 212 p.

⁴¹ “Adotando a classificação proposta por Ricardo Lobo Torres e Luís Eduardo Schoueri, o Estado Fiscal pode ser dividido em três fases: o Estado Fiscal Minimalista (ou Estado Liberal Fiscal); o Estado Social Fiscal; e o Estado Democrático Fiscal”. SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 24.

⁴² BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 18.

O avanço do poder econômico da burguesia e o crescimento dos movimentos sociais ocasionaram as transformações que resultaram nas Revoluções liberais, como a Revolução Gloriosa, a Revolução Francesa, a Independência das 13 colônias americanas, além de documentos históricos de relevo como o *Bill of Rights*⁴³ de 1787. Sob a justificativa da liberdade e da separação de poderes, o então nascido Estado Liberal passou a atender aos interesses da burguesia, deixando de lado o proletariado, que passou a ser submetido a condições subumanas, que iam desde precárias condições de trabalho até a moradias degradantes⁴⁴.

Naquele momento, as lutas eram travadas em defesa da propriedade, liberdade, igualdade formal e contenção de poder. Imperava o individualismo e a defesa de um Estado absenteísta no que se referia ao poderio econômico⁴⁵.

Assim, primeiramente em um formato minimalista, no chamado Estado Fiscal Liberal, não havia que se falar em intervenção do Estado na economia, devendo “a mão invisível do mercado”, de Adam Smith⁴⁶, regular todas as práticas comerciais e industriais, enquanto os tributos tinham função meramente arrecadatória⁴⁷.

No entanto, a partir das péssimas condições de vida das camadas mais populares é que ganhou força a corrente que criticava fortemente o liberalismo, contexto em que eclodiram os movimentos socialistas do século XIX e início do século XX, encampados por autores como Charles Fourier, Robert Owen e Luis Blanc, Marx e Engels, cujas pautas eram destinadas a conter o individualismo exacerbado, a “mais valia”, a exploração do capital sobre o trabalho e a fortalecer a luta de classes. Estes conceitos,

⁴³ O *Bill of Rights* (Declaração de Direitos de 1689), documento que resumiu os objetivos da Revolução Gloriosa, na Inglaterra, “pôs fim, pela primeira vez, desde o seu surgimento na Europa renascentista, ao regime de monarquia absoluta, no qual todo poder emana do rei e em seu nome é exercido. (...) representou a institucionalização da permanente separação de poderes no Estado, à qual se referiu elogiosamente Montesquieu meio século depois”. (COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 105).

⁴⁴ FERREIRA, Siddharta Legale. **Estado Social e Democrático de Direito**: história, direitos fundamentais e separação dos poderes. Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, p. 1-36, dez. 2011. p. 04-05.

⁴⁵ Ibid. p. 05.

⁴⁶ Entre os teóricos do liberalismo, um dos mais relevantes foi Adam Smith. No seu livro *A Riqueza das Nações* defende “que o que importa acima de tudo, é dar liberdade à ação individual e limitar o papel do Estado à simples manutenção da ordem e da segurança. Ele acreditava que a harmonia social e econômica resultaria da livre concorrência e da interação de interesses e forças econômicas. A mão divina da providência (livre concorrência) traria ordem e riqueza aos interesses concorrentes” (STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política & Teoria do Estado**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. 212 p.).

⁴⁷ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 19.

que se tornaram reivindicações, foram determinantes para o nascimento dos direitos dos trabalhadores, da igualdade material e da intervenção estatal na economia.⁴⁸

Desta forma, já na segunda fase do Estado Fiscal, o capitalismo precisou se readaptar para se manter como doutrina dominante, estabelecendo diversos direitos sociais aos trabalhadores, ainda que de maneira informal, tendo esta fase ficado conhecida como Estado Social ou Estado de Bem-Estar Social, caracterizada por forte intervenção estatal, por vezes utilizando-se da extrafiscalidade, numa tentativa de superar a crise econômica mundial ocorrida entre o século XIX e XX⁴⁹.

Para uma melhor compreensão, deve ser destacado que a base do socialismo inclui o repúdio aos privilégios de classe, o que influenciou o Estado Social, até mesmo em Estados capitalistas, contudo, vários pontos separam o socialismo do Estado Social. Na perspectiva de Marx e outros teóricos socialistas, somente se pode alcançar uma sociedade sem classes por meio da tomada de poder pelos trabalhadores, o que não ocorreria pela via pacífica. Nessa perspectiva, para que os proletários controlassem os meios de produção, o propósito principal era o fim da propriedade privada, por meio da revolução, o que afastava o Estado socialista do princípio democrático, que era enxergado como uma artimanha burguesa para permanecer subjugando a classe operária⁵⁰.

Depois da tomada de poder dos socialistas liderados por Lenin na Rússia, diversos Estados liberais passaram a temer a onda socialista e comunista, o que fez com que aderissem a algumas propostas do Estado Social, que tinha entre as suas principais bandeiras o leque de direitos que estiveram contidos na Declaração dos Direitos do Povo e do Trabalhador, na Revolução Russa de 1917; na Constituição Mexicana de 1917, pós Revolução Mexicana; e na Constituição de Weimar de 1919, promulgada na Alemanha após a primeira guerra mundial, que inclusive serviu de base legal futura para o regime nazista⁵¹.

⁴⁸ FERREIRA, Siddharta Legale. **Estado Social e Democrático de Direito**: história, direitos fundamentais e separação dos poderes. Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, p. 1-36, dez. 2011. p. 06.

⁴⁹ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 19-20.

⁵⁰ FERREIRA, Siddharta Legale. **Estado Social e Democrático de Direito**: história, direitos fundamentais e separação dos poderes. Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, p. 1-36, dez. 2011. p. 07.

⁵¹ Ibid. p. 10.

Os EUA, depois da quebra da bolsa de Nova York em 1929 e da crise de 1930, adotaram interpretação mais intervencionista à sua Constituição liberal, tendo o então Presidente norte-americano, Franklin Roosevelt, implementado políticas públicas que interferiam na economia e foram denominadas como *New Deal*, que tinha entre seus objetivos acabar com o colapso econômico e diminuir o grave desemprego. Desta forma, a redistribuição de renda, além do reconhecimento dos direitos das minorias passaram a fazer parte dos debates democráticos e o Estado deixou de ser visto como inimigo, assumindo função de parceiro, incentivador ou mesmo concorrente.⁵²

Assim, merece ser destacado que o Estado de Direito Social não surgiu para se contrapor às ideias capitalistas que embasavam o Estado Liberal, mas pelo contrário, o Estado Social aparece como a última tentativa de preservar o capitalismo já fragilizado⁵³.

Em meio à crise era preferível optar pelo intervencionismo do Estado, de maneira a preservar o capitalismo, do que permitir a sua substituição por um regime que abrisse caminho para o socialismo. A partir daí, o Estado Social passou a intervir na economia, contudo, o modo de produção e de repartição do produto, bem como os mercados capitalistas foram mantidos em sua inteireza, tanto no cenário interno quanto no internacional⁵⁴.

O Estado Social é a razão do Estado na era da economia política, segundo os dizeres de *Sheldon Wolin*, uma vez que os programas sociais instrumentalizam o poder do Estado e justificam um tipo particular de ação estatal. A reivindicação da democracia econômica e social chega ao seu ápice com a ampliação dos direitos políticos e o conteúdo material dos direitos sociais ocorridos no pós-segunda guerra. Desde o começo, as constituições sociais enfrentaram vários obstáculos para sua concretização, o que fez com que fossem somente parcialmente cumpridas.⁵⁵

⁵² FERREIRA, Siddharta Legale. **Estado Social e Democrático de Direito**: história, direitos fundamentais e separação dos poderes. Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, p. 1-36, dez. 2011. p. 08.

⁵³ MENEZES, Adriana Reis Albuquerque de. **A utilização indutora de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais**: análise acerca de sua (in) efetividade à luz do modelo de estado e do projeto político de desenvolvimento insculpido na CF de 1988. 2009. 262 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 37.

⁵⁴ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 41-42.

⁵⁵ BERCOVICI, Gilberto. **Soberania e Constituição**: para uma crítica do constitucionalismo. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 320-321.

Nessa época, no Ocidente predominaram as ideias do economista John Maynard Keynes, que defendia uma política intervencionista, como meio de superar a crise econômica e atingir o pleno emprego, contudo, o Estado Fiscal Social passou a ser criticado em virtude do seu agigantamento⁵⁶.

Em todo caso, a mudança ocorrida e a possibilidade de o Estado intervir economicamente nas relações provocou alteração na sua relação com os cidadãos, passando a exigir uma atuação estatal muito mais ativa, devendo prover antigos direitos e criar outros, qualificados pelo aspecto social, o que exigiu também o debate sobre os aspectos social, econômico e financeiro, desaguando no conceito de constituição econômica⁵⁷.

O fato é que esse crescimento do Estado não gerou melhor distribuição de renda ou avanço econômico, tendo surgido nesse contexto o Estado Democrático e Social de Direito, já no século XXI, igualmente denominado Estado Subsidiário ou Estado da Sociedade de Risco⁵⁸.

É então nessa fase que o Estado Fiscal se caracterizou por uma diminuição de tamanho e por uma reduzida intervenção na economia, sem falar em uma maior participação social, momento em que o Estado passou a intervir apenas em setores econômicos específicos, o que gerou a produção de riscos sobre outros setores da economia⁵⁹.

No contexto da sociedade de risco ocorre o fenômeno da ambivalência, tendo em vista que a solução de determinados problemas é capaz de ocasionar outros⁶⁰. A maior liberdade conferida a uns pode representar ou mesmo gerar atitudes opressivas em relação a outras pessoas ou grupos. Assim, o maior desafio trazido por essa

⁵⁶ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 20.

⁵⁷ MENEZES, Adriana Reis Albuquerque de. **A utilização indutora de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais**: análise acerca de sua (in) efetividade à luz do modelo de estado e do projeto político de desenvolvimento insculpido na CF de 1988. 2009. 262 f. Dissertação (Mestrado) - Curso do Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 38-39.

⁵⁸ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 20.

⁵⁹ Ibid. p. 21.

⁶⁰ BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade e Ambivalência**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 227.

realidade é justamente fazer com que os agentes sociais assumam os riscos e busquem se precaver em relação aos perigos⁶¹.

A segurança jurídica, que no Estado Liberal representava a proteção do cidadão contra o Poder do Estado e no Estado Social traduzia-se na busca por justiça social ganha novos contornos no Estado Democrático e Social, caracterizado pela sociedade de risco, que impõe a proteção estatal dos cidadãos contra os riscos sociais⁶². Bercovici alerta que o fato de o Estado deixar de cumprir as prestações vinculadas ao mínimo existencial configura-se em um motivo permanente de crise, que põe em xeque a democracia e gera insegurança social⁶³.

A realidade atual demonstra que o que mais ameaça os direitos dos cidadãos é a falta de resposta do Estado com relação à implementação dos direitos fundamentais, em especial às prestações positivas, do que mesmo sua hipertrofia, como acontecia na era que precedeu o Estado Social⁶⁴. Nos dizeres de Bauman, “a liberdade individual só pode ser produto do trabalho coletivo”⁶⁵.

Nesse cenário, Ricardo Lobo destaca a transparência fiscal como um princípio constitucional implícito, a fim de reduzir a ambivalência e imprevisibilidade do contexto de uma sociedade de risco⁶⁶. Desta forma, o modelo atual de Estado Fiscal não se opõe ao intervencionismo estatal sobre o domínio econômico, no entanto, deixa evidente que todas as medidas devem se basear na transparência na gestão fiscal⁶⁷.

Assim, pode-se afirmar que a concepção de tributo evoluiu e este passou a ser um instrumento do Estado, assumindo uma postura ativa, contribuindo diretamente com os objetivos sociais, econômicos ou políticos⁶⁸, ainda que de forma complementar,

⁶¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. 415 p. p. 8.

⁶² Ibid. p. 9.

⁶³ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição e Estado de Exceção Permanente** – A Atualidade de Weimar. São Paulo: Azougue Editorial, 2004, p. 179.

⁶⁴ PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. **La Seguridad Jurídica**. 2. ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994, p. 22.

⁶⁵ BAUMAN, Zygmunt. **Em Busca da Política**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 15.

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 243.

⁶⁷ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 22.

⁶⁸ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. (Doutrina Tributária Vol. XVI). p. 36.

transformando-se em um dos mais relevantes meios de intervenção do Estado na economia⁶⁹.

Desta feita, um conceito de tributo que tenha efeitos ou fins meramente arrecadatários não mais é suficiente, especialmente no plano da política econômica. A bem da verdade, os efeitos intervencionistas dos tributos não se constituem em um fenômeno recente. Martha Leão, citando *Wernsmann*, destaca os impostos sobre artigos de luxo como instrumentos da extrafiscalidade, sendo utilizados desde o século XVII⁷⁰.

Pode-se mencionar ainda o “imposto sobre a barba”, criado pelo Czar russo Pedro I, o Grande, como forma de desestimular o uso da barba, por entender que desta forma os cidadãos teriam uma característica mais ocidental, tendo estabelecido que quem quisesse manter sua barba deveria pagar imposto⁷¹.

Contudo, mesmo que não possa ser considerada uma prática recente, deve se ter em mente que a extrafiscalidade ganhou força e passou a ser historicamente importante a partir do momento em que o Estado passou de um modelo liberal para um modelo intervencionista⁷².

Sobre a mudança de posição do Estado no que se refere à ordem social, Baleeiro compreende o papel da tributação como arma de reforma social, especialmente após a Segunda Guerra Mundial, tendo em vista que as economias mundiais restaram bastante afetadas, o que levou às nações a se prepararem para o esforço bélico, mobilizando a ordem econômica e elastecendo as atribuições estatais⁷³.

2.3.1. O intervencionismo no Brasil

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 636-637.

⁷⁰ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. (Doutrina Tributária Vol. XVI). p. 37. CITANDO WERNSMANN, Rainer. **Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005. p. 25.

⁷¹ Ibid. p. 26.

⁷² Ibid. p. 37.

⁷³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atual. Hugo de Brito Machado. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 235-238.

Segundo os dizeres de Bercovici, as possibilidades de transformação que nortearam o Estado Social europeu tiveram absoluta influência em toda formação e atuação do Estado desenvolvimentista latino-americano⁷⁴.

O pensamento que vigorou até o final do século XIX no sentido de que o Estado não tinha papel de relevo numa economia que se autorregulava foi superado pelo modelo em que este adotou uma postura ativa e perene na economia, assumindo muitas vezes a condução e o funcionamento das forças econômicas. Esse acontecimento passou a ter previsão constitucional inicialmente no México, em 1917, e após, na Constituição de Weimar. Aos poucos foi se espalhando por outras constituições, chegando até a brasileira de 1934, alcançando maior atenção nos textos constitucionais seguintes⁷⁵.

Apesar disso, noticia-se que ainda no Império passou a ser identificado o fenômeno da intervenção do Estado no Brasil, em um momento em que as limitações alfandegárias estavam presentes e que favoreciam as intervenções, por exemplo, na sobretaxa de exportação do café, bem como na elevação de tributos, de maneira a dificultar o aumento de áreas de terrenos cultivados com a commodity⁷⁶.

Na República não foi diferente, como demonstram os arts. 32⁷⁷ e 33⁷⁸ do Decreto-lei n. 3.200/1941, que impuseram adicionais de imposto de renda aos maiores de vinte e cinco anos sem filhos e aos maiores de quarenta e cinco anos com apenas um filho, independentemente de serem solteiros, casados ou viúvos⁷⁹.

As teorias econômicas que foram se desenvolvendo durante o século XX influenciaram fortemente o ordenamento jurídico brasileiro, que passou a adotar regramentos de cunho liberal e também de cunho intervencionista, o que se confunde

⁷⁴ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005a. p. 54.

⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 1.

⁷⁶ MELO JUNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos. 2010. 106 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010. p. 42/43.

⁷⁷ Art. 32. Os contribuintes do imposto de renda, solteiros ou viúvos sem filho, maiores de vinte e cinco, pagarão o adicional de quinze por cento, e os casados, também maiores de vinte e cinco anos, sem filho, pagarão o adicional de dez por cento, sobre a importância, a que estiverem obrigados, do mesmo imposto.

⁷⁸ Art. 33. Os contribuintes do imposto de renda, maiores de quarenta e cinco anos, que tenham um só filho, pagarão o adicional de cinco por cento sobre a importância do mesmo imposto, a que estiverem sujeitos.

⁷⁹ MELO JUNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos. 2010. 106 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010. p. 42/43.

com a história do constitucionalismo brasileiro, sendo certo que as Constituições brasileiras continham disposições que traduziam o pensamento econômico dominante em cada momento da história, seguindo as tendências de outros países, principalmente dos europeus⁸⁰.

Mesmo considerando que o Estado brasileiro não pode ser conceituado inteiramente como um Estado de Bem Estar Social desenvolvido na Europa, ante a sua incapacidade de efetivar direitos fundamentais assegurados constitucionalmente, Bercovici aponta que existem mecanismos claros de intervenção estatal *no e sobre* o domínio econômico previstos na Constituição Federal de 1988, o que autoriza classificá-lo como Estado de Direito Social em sentido amplo, ou seja, Estado Social como sinônimo de Estado intervencionista⁸¹.

Assim, na Ordem Econômica da Constituição brasileira de 1988 são encontrados elementos associados à política liberal, bem como à social/intervencionista, e apesar de conter um Título denominado “Ordem Econômica e Financeira”, verifica-se que a concepção de Ordem Econômica está espalhada em toda a Constituição, o que a aproxima do conceito de “Constituição Econômica” e demonstra sua importância no sistema constitucional⁸².

Bercovici, ao analisar o seu aspecto histórico, identificou que uma “Constituição econômica” não pode ser considerada como uma inovação nas Constituições do século XX e a diferença substancial é que os textos constitucionais oriundos do “constitucionalismo social” não se contentaram em receber uma estrutura econômica pronta, mas objetivaram modificá-la. Por essa razão, assumiram o papel de instituir tarefas e políticas a serem implementadas no universo econômico para alcançar as

⁸⁰ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 85.

⁸¹ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005a, p. 55.

⁸² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 85.

finalidades por si propostas, o que deu a elas a característica diretiva da economia e da sociedade⁸³.

Em uma Constituição Econômica são identificados diversos elementos que definem o sistema econômico, que versam sobre a forma de funcionamento e organização da economia, cujos dispositivos não se resumem a tópicos especiais⁸⁴.

A brasileira seguiu a mesma construção histórica do próprio modelo de Estado brasileiro, identificando os núcleos que deveriam reger a economia. Exemplo disso, é que a Constituição de 1988 manteve diversas perspectivas regulatórias como forma de deixar evidente o seu propósito de garantir o adequado funcionamento do mercado, bem como, proteger e efetivar princípios como os da livre iniciativa, livre concorrência, propriedade privada e sua função social, defesa do consumidor, meio ambiente, entre outros⁸⁵.

No contexto brasileiro, a Constituição Federal de 1988 deu vida a um Estado que não tem característica de neutralidade, passando a conter em seu texto proposições gerais, recomendações e orientações, transformando-se em uma Constituição que contém um plano de ação rumo à mudança da sociedade⁸⁶.

Através das posturas interventivas, o Estado brasileiro passou a utilizar os instrumentos na tentativa de efetivar os objetivos previstos na Constituição, de maneira que a Constituição Econômica e a Constituição Social estão integralmente associadas.⁸⁷

De tal modo, o Estado brasileiro assume o papel de regulador da economia imposto pela ordem econômica constitucional, que institui duas finalidades precípuas para tanto: busca garantir ou regular o funcionamento do mercado e também objetiva a garantia dos inúmeros princípios que orientam a vida econômica⁸⁸.

⁸³ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. In Anais do V Simpósio Nacional de Direito Constitucional, n. 05, 2004. p. 208/213.

⁸⁴ MONCADA, Luís S Cabral de. **Direito Econômico**. 5 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 124.

⁸⁵ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3 ed. São Paulo: Método, 2011. P. 118.

⁸⁶ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 34-35.

⁸⁷ MENEZES, Adriana Reis Albuquerque de. **A utilização indutora de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais: análise acerca de sua (in) efetividade à luz do modelo de estado e do projeto político de desenvolvimento insculpido na CF de 1988**. 2009. 262 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. P. 51.

⁸⁸ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 86.

O constituinte demonstrou sua preocupação com a utilização de normas tributárias interventivas através de três dispositivos elementares que se referem expressamente a elas, quais sejam, os arts. 150, § 6º⁸⁹; 155, § 2º, XII, gº⁹⁰; e 165, § 6º⁹¹. A Emenda Constitucional nº 42/2003 trouxe novo dispositivo, o art. 146-A, para tratar sobre o tema, definindo que a *lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo*⁹².

O desenvolvimento econômico amplamente descrito no texto de 1988 fez nascer no seu art. 3º, entre os seus objetivos fundamentais, o que garante o “desenvolvimento nacional”, que deve ser interpretado e buscado em consonância com os outros objetivos constitucionais, tais como o da construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, a busca pela erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e qualquer outra forma de discriminação⁹³.

2.4. DA RENÚNCIA DE RECEITA

Dentro desse contexto da extrafiscalidade é que estão inseridos os incentivos tributários, como espécies de desoneração tributária, abrangendo situações em que a tributação deixa de ser observada em alguma proporção, e, em razão disso, o resultado prático equivale ao não ingresso de receitas nos cofres públicos.

O debate sobre a adoção quase indiscriminada da política de concessão de incentivos pelos estados e municípios tomou conta do meio acadêmico, num fenômeno

⁸⁹ Art. 150, § 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

⁹⁰ Art. 155, § 2º(...).

XII - cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁹¹ Art. 165, § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 37.

⁹³ Ibid. p. 2.

que atingiu o ápice nos anos 90, o que foi amenizado com a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000), que impôs requisitos para essa concessão, numa tentativa de conferir mais transparência e de deixar evidente a necessidade do planejamento⁹⁴.

Foi uma legislação inspirada nas experiências estrangeiras da Nova Zelândia, da União Européia e dos Estados Unidos da América – EUA, contudo, foi adaptada, naturalmente, às peculiaridades do Brasil. Regulamentou o art. 163⁹⁵ da CF/88, ao instituir normas de finanças públicas direcionadas à responsabilidade na gestão fiscal⁹⁶. A emenda constitucional nº 108, de 2020, acrescentou o art. 163-A⁹⁷, e determinou que os entes federativos disponibilizem todas as suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, periodicamente, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados.

A grande questão é que, mesmo após 20 anos da promulgação da LRF, esta ainda é “letra morta” em diversos entes políticos, em especial, nos municípios brasileiros. Além disso, o que se percebe é que os incentivos são concedidos com pouca ou nenhuma transparência, apesar de todo o disposto no texto constitucional, o que o torna um mecanismo muito “conveniente”, uma vez que não há necessidade de registrá-los anualmente nos orçamentos⁹⁸.

Para o devido aprofundamento sobre o tema, mister se faz compreender o que seria renúncia fiscal. A própria LRF traz exemplos do que se pode considerar renúncia,

⁹⁴ NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma abordagem do art. 14 da LRF.** Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2020. p. 1.

⁹⁵ Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

I - finanças públicas;

(...)

V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)

⁹⁶ SILVA, Eliane de Sousa. **A LRF e a Necessidade de Transparência na Previsão e Realização da Renúncia de Receita no Estado da Bahia.** Salvador, p. 1-17. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/artigo_LRF.pdf. Acesso em: 23 out. 2020.

⁹⁷ Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

⁹⁸ NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma abordagem do art. 14 da LRF.** Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2020. p. 21.

quando no art. 14, § 1º revela que “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.”

É pacífico o entendimento no sentido de que essa lista de renúncias é exemplificativa e não taxativa. Marcos Nóbrega, ao citar os fundamentos contidos em um parecer exarado pela Secretaria de Estado da Fazenda e da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais, demonstra a razoabilidade dessa interpretação, baseando-se nos seguintes critérios⁹⁹:

- 1) um dos objetivos da LRF é o equilíbrio entre receitas e despesas (art. 1º, § 1º, art. 4º, I, “a”);
- 2) o artigo 165, § 6º, da CF/88 é amplo (o referido dispositivo estabelece que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia);
- 3) as demais formas de exoneração tributária não previstas expressamente no dispositivo caracterizam renúncia fiscal, têm reflexo no equilíbrio das contas públicas e não há sentido lógico em não considerá-las (...).

Quando se coloca a premissa do equilíbrio das contas públicas, outra conclusão não é possível que não a que considera renúncia de receita qualquer benefício que institua tratamento diferenciado a contribuintes.

Apesar disso, o conceito de renúncia não é consenso, tendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecido como renúncia as concessões de incentivo que preenchessem os seguintes requisitos cumulativos: redução da arrecadação potencial; aumento da disponibilidade econômica do contribuinte; e norma de exceção no sentido de alcançar exclusivamente determinado grupo de contribuintes¹⁰⁰.

2.4.1. Das modalidades de renúncia de receita

⁹⁹ NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma abordagem do art. 14 da LRF.** Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 21 mai.2020. p. 5.

¹⁰⁰ Ibid. p. 6.

Para que se tenha uma ideia mais próxima das variadas formas em que pode ocorrer a renúncia de receita e, mais diretamente, a fim de exemplificar as modalidades de intervenção por indução, cumpre fazer uma breve descrição das principais medidas possíveis no ordenamento jurídico brasileiro, de forma não exaustiva, sem deixar de considerar que em diversas situações, enquanto uns são estimulados outros são desestimulados na mesma proporção.

As subvenções são medidas que pressupõem uma prestação pecuniária do Estado, de natureza financeira ou creditícia, em favor do particular, impondo ao beneficiário uma conduta que atenda ao interesse público como contrapartida¹⁰¹. Assim, pode-se dizer que os incentivos fiscais estão entre as formas de subvenção e possuem maior relevância sob a ótica do direito financeiro¹⁰². Sua definição está prevista no art. 12, § 3º¹⁰³ da Lei nº 4.320/1964.

No crédito presumido ou crédito outorgado o contribuinte tem a possibilidade de abater do valor do tributo determinado percentual, como uma espécie equivalente à redução da base de cálculo, sendo uma modalidade muito utilizada no Brasil, especialmente em relação aos tributos sobre o consumo, e em âmbito internacional, por exemplo, quando países em desenvolvimento reduzem ou eliminam a tributação sobre a renda dos investidores estrangeiros, como estratégia para tentar atrair capital para seu território¹⁰⁴.

Já os subsídios possuem características dos incentivos fiscais quando promovem desonerações tributárias em favor de particulares, objetivando fomentar atividades

¹⁰¹ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 60.

¹⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 58.

¹⁰³ Art. 12, § 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - Subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

¹⁰⁴ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 48/49.

produtivas tidas como mais importantes pela política estatal. Geralmente estão relacionados a medidas protecionistas em favor da indústria nacional¹⁰⁵.

Noutro quadrante, o Código Tributário Nacional – CTN disciplina as isenções em seus arts. 176 a 179, sendo estas decorrentes de lei que especifiquem suas condições e requisitos, podendo se restringir a determinado território da entidade tributante, não sendo extensível às taxas, contribuições de melhoria e nem aos tributos lançados em momento posterior à sua concessão, permitindo ao contribuinte reduzir ou eliminar o montante do tributo devido. Possui diversas peculiaridades e é um dos institutos mais adotados pelos administradores públicos, traduzindo-se na efetiva redução da carga tributária imposta ao contribuinte¹⁰⁶.

Há ainda o diferimento no pagamento do tributo como hipótese de incentivo tributário, que incorre na ampliação do prazo para recolhimento ou extinção do crédito tributário¹⁰⁷, tendo como função a simplificação de procedimentos de arrecadação tributária, por exemplo, no caso de tributo sujeito ao regime não-cumulativo, como o ICMS, quando o imposto não é pago pelo produtor da mercadoria, mas sim pelos seus adquirentes¹⁰⁸.

Existe também o instituto da imunidade, cuja previsão expressa está contida na Constituição Federal de 1988, que impõe a desoneração tributária discriminada especialmente pelo art. 150, inciso VI e alíneas¹⁰⁹, podendo ser encontrada em outras partes do texto constitucional.

¹⁰⁵ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 50.

¹⁰⁶ Ibid. p. 51.

¹⁰⁷ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 83.

¹⁰⁸ HENRIQUES, Élcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico e Financeiro - DEF, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2009. p. 184.

¹⁰⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como

Outras técnicas de tributação consideradas incentivos tributários são a redução da base de cálculo e a redução da alíquota (percentual) de tributos, o que resulta na diminuição da arrecadação, além da concessão de uma vantagem fiscal ao contribuinte, com a finalidade de estimular comportamentos. Não se confundem com a dedução da base de cálculo, mais comum na tributação sobre a renda, que não se considera um incentivo tributário, uma vez que compõe a natureza dos tributos e não objetiva direcionar comportamentos¹¹⁰.

Como hipóteses de extinção e exclusão do crédito tributário previstas nos arts. 172, 180 a 182 do Código Tributário Nacional – CTN estão a remissão e a anistia.

O ponto em comum entre elas é a ocorrência do perdão do débito tributário previamente constituído, sendo a remissão um ato unilateral que extingue o crédito e livra o contribuinte do pagamento, de acordo com os requisitos previstos no art. 172¹¹¹, enquanto na anistia ocorre o perdão em relação às multas decorrentes de infrações tributárias cometidas em momento anterior à vigência da lei que a concede, que pode ser realizada em caráter geral ou parcial, consoante dispõe o art. 181¹¹² do CTN.

2.4.1.1. Programas de parcelamento tributário

os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

¹¹⁰ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 56.

¹¹¹ Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

- I - à situação econômica do sujeito passivo;
- II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

¹¹² Art. 181. A anistia pode ser concedida:

- I - em caráter geral;
- II - limitadamente:
 - a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;
 - b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
 - c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;
 - d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Desde meados da década de 1990 passou a ser comum a adoção de programas de parcelamento tributário especial, não raras vezes concedendo-se anistia ou remissão de caráter geral.

O art. 155-A do CTN prevê a figura do parcelamento, que pode ser concedido na forma delimitada em lei específica, não excluindo a incidência de juros e multas (§ 1º) e aplicando-se de maneira subsidiária as disposições relacionadas à moratória.

A moratória, nos dizeres de Rubens Gomes de Sousa, constitui-se na “concessão de facilidades para o pagamento de tributos devidos, sem, entretanto, perdoá-los¹¹³”. Diferentemente da isenção e da remissão, não é causa de extinção, mas de suspensão do crédito tributário, nos termos do art. 151, I do Código Tributário Nacional – CTN.

Pode ser concedida em caráter geral ou individual, cuja lei concessiva deverá indicar o prazo de duração do favor, as condições para a concessão, os tributos a que se aplica, o número de prestações e seus vencimentos, garantias que devem ser fornecidas em caso de concessão individual, além de outros critérios especificados nos arts. 152 a 155 do CTN.

O parcelamento, então, constitui-se em uma espécie de moratória, e em ambos os casos é concedido um prazo maior para pagamento de créditos tributários, ocasião em que o contribuinte precisa obedecer aos requisitos fixados pela norma de sua concessão, o que os enquadra no conceito de benefícios tributários¹¹⁴.

Um dos exemplos encontrados em âmbito federal é a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, que promoveu o primeiro programa de parcelamento tributário especial, o “Programa de Recuperação Fiscal – REFIS”, que possibilitou o parcelamento e ainda previu a concessão de anistia, eliminando total ou parcialmente multas de ofício ou de mora, o que se traduz em evidente hipótese de norma tributária indutora, uma vez que, embora contenha a finalidade de arrecadar tributos já constituídos, a norma em tela renuncia parte do crédito tributário, utilizando-se da anistia, numa tentativa de estimular os contribuintes devedores a se tornarem adimplentes¹¹⁵.

¹¹³ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 79-80.

¹¹⁴ HENRIQUES, Élcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico e Financeiro - DEF, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2009. p. 187/188.

¹¹⁵ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito

Desta feita, em caso de ser determinada a exclusão da incidência de juros ou multa de mora do período do parcelamento, de acordo com o determinado na legislação específica, referido valor renunciado importará em concessão de benefício tributário, o que impõe que seja incluído nos gastos tributários dos respectivos entes¹¹⁶.

2.4.2. Incentivos tributários

Quando o Estado concede subsídios, incentivos, isenções, assume o lugar do mercado e da sociedade no modo de direcionar o comportamento dos beneficiários.

Deve ser ponderada também a situação dos afetados indiretamente pela norma, a exemplo dos contribuintes que, não beneficiados pelo mesmo incentivo, inegavelmente suportam uma carga tributária maior, em razão da redução daqueles que são desonerados, o que demonstra o interesse de toda a sociedade no controle dos benefícios tributários, uma vez que acaba onerada pela tributação adicional¹¹⁷. Referido fenômeno é denominado tecnicamente como aumento da pressão fiscal¹¹⁸.

Além disso, os incentivos tributários repercutem também na questão concorrencial, já que conferem a alguns contribuintes vantagens não atribuídas aos seus concorrentes¹¹⁹.

O fato é que verificar os impactos de um cenário em que são concedidos incentivos tributários constitui-se em tarefa bastante complexa, tendo em vista que

do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 54.

¹¹⁶ HENRIQUES, Élcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico e Financeiro - DEF, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2009. p. 188.

¹¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 50.

¹¹⁸ Os termos pressão fiscal e carga fiscal correspondem aos impostos que representam efetivamente a carga fiscal sofrida por um grupo de contribuintes ou por um contribuinte em específico. (...). O Nível de Fiscalidade é um indicador que procura aferir a carga fiscal global, por meio da determinação da percentagem de riqueza produzida transferida para o Estado. (CATARINO, João Ricardo; SOARES, Ricardo Moraes. **Desigualdades de esforço fiscal no imposto de renda das Pessoas Físicas**. Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos, [s.l.], v. 38, n. 76, p. 37, 20 set. 2017. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2017v38n76p37>. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/seq/n76/2177-7055-seq-76-00037.pdf>. Acesso em: 25 mai. 2020. p. 44)

¹¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 50.

muitos elementos devem ser considerados, como o comportamento dos agentes econômicos, a mobilidade dos fatores de produção, as externalidades¹²⁰, etc.¹²¹

Existem expressões que são comumente utilizadas para descrever o mesmo fenômeno tributário¹²²: benefício tributário, renúncia de receita, gastos tributários, renúncia fiscal, incentivo fiscal, desoneração ou exoneração tributária e benefício fiscal. Existem diferenças conceituais entre elas, no entanto, este trabalho não se deterá nestes pormenores em virtude da preferência pelo aspecto mais pragmático que envolve a pesquisa, fazendo apenas algumas delimitações conceituais consideradas essenciais.

Os incentivos fiscais são definidos como medidas que fornecem um tratamento diferenciado mais favorável em relação a certas atividades ou setores em comparação ao que é concedido aos contribuintes em geral. É assente a compreensão de boa parte dos especialistas de que a dificuldade de se avaliar os custos e benefícios destes institutos geram um certo ceticismo e indicam que seu uso desenfreado deve ser evitado, uma vez que qualquer análise mais prudente quanto às suas vantagens vai muito além de custos óbvios em termos de perda de receita e relativo às despesas administrativas para implementá-lo¹²³.

Alex Easson e Eric M. Zolt identificam incentivos tributários como exclusões, isenções ou deduções que fornecem créditos especiais, e alertam que mesmo onde os benefícios conseguem atrair investimento, os custos deles podem exceder o benefício derivado do novo investimento.¹²⁴

¹²⁰ “As denominadas externalidades (ao lado dos monopólios), foram umas das primeiras falhas de mercado estudadas pelos economistas, com especial destaque para Arthur C. Pigou. (...) Representam situações nas quais as ações de um indivíduo ou de uma empresa afetam outros indivíduos ou empresas, impondo-lhes custos ou benefícios.” Um exemplo clássico de externalidade negativa é a poluição ambiental causada por uma indústria, e um exemplo positivo é o trabalho voluntário realizado por uma organização social sem fins lucrativos, beneficiando uma série de indivíduos. (SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 75/76).

¹²¹ NÓBREGA, Marcos. Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma abordagem do art. 14 da LRF. Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2020. p. 4.

¹²² OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. 1136 p. p. 845.

¹²³ KLEMM, Alexander; VAN PARYS, Stefan. Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives. **International Monetary Fund**, EUA, v. 136, n. 09, p. 01-25, jul. 2009. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Empirical-Evidenceon-the-Effects-of-Tax-Incentives-23053>. Acesso em: 25 mai. 2020.

¹²⁴ EASSON, Alex; ZOLT, Eric M. **Tax Incentives**. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/EassonZoltPaper.pdf>.

Uma das maneiras de identificar e diferenciar os incentivos e benefícios tributários de outros institutos está no estabelecimento de critérios, sendo o primeiro deles o objetivo ou a finalidade de induzir determinado comportamento do contribuinte. O segundo relaciona-se com o atendimento, ou não, do princípio da capacidade contributiva, uma vez que as normas que adotam como referência esse princípio frequentemente têm natureza principalmente arrecadatória, sendo comumente dissociadas de características da extrafiscalidade¹²⁵.

Abre-se um parêntese para alertar que os juristas modernos não mais associam o fenômeno da extrafiscalidade a uma negação da capacidade contributiva, por compreenderem que as normas tributárias que possuam finalidade econômica diversa da arrecadação não necessariamente afastam o princípio da capacidade contributiva, em razão de uma mudança de paradigma, que, quando busca a justiça fiscal, investiga quanto cada cidadão pode contribuir com as despesas públicas, limitado à soma da capacidade contributiva de cada um e considerando os princípios consagrados pelo Estado Democrático e Social. Nesse caso, a justiça deve ser buscada e concretizada desde o momento em que se vai arrecadar o tributo, e não somente com a efetivação das prestações públicas¹²⁶.

O último critério é o jurídico-formal, que identifica benefícios ou incentivos tributários como derrogações às regras gerais de tributação, atribuindo vantagens aos contribuintes com o objetivo de atingir finalidades extrafiscais¹²⁷.

Assim, os incentivos tributários são modalidades de desoneração tributária, consideradas verdadeiras exceções à regra geral de incidência do tributo, denominadas “prestações passivas”, não se confundindo com benefícios fiscais¹²⁸, cuja nomenclatura abrange também “benefícios financeiros” ou “benefícios creditícios”¹²⁹.

¹²⁵ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 75-78.

¹²⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. 415 p. p. 15-16.

¹²⁷ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 75-78.

¹²⁸ A palavra fiscal, em economia, envolve tanto questões ligadas à receita como despesa. (BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 62, citando ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. **Revista do TCU**, n. 84, p. 19-62, 2000. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984>. Acesso em: 14 out. 2020. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 31, n. 84, p. 19-62, abr./jun. 2000, p. 28).

¹²⁹ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 63.

Weder de Oliveira¹³⁰ faz uma importante observação ao diferenciar benefício tributário de incentivo fiscal (estímulo fiscal), lecionando que ambos fornecem denominação para um mesmo fenômeno tributário, mas que traduzem situações diferentes. Benefício descreve a “ideia de privilégio, de ação não isonômica, que deve ser sempre justificada para ser legítima”, impondo a necessidade de um controle mais rigoroso. Já incentivo traz a noção de ajuda, de auxílio a algum agente que favorece ao interesse público e que se constitui em um dever do Estado.

A literatura especializada aponta que devem ser analisados os custos e os benefícios dos incentivos tributários, suas vantagens e desvantagens, alertando que não existem respostas fáceis que recomendem sua utilização ou não, ou mesmo a forma a ser adotada, contudo, Alex Easson e Eric M. Zolt esclarecem sobre a existência de diretrizes que podem melhorar as chances de sucesso dos programas de incentivo fiscal¹³¹.

Primeiro, os objetivos do programa de incentivo precisam ser objetivamente estabelecidos. Segundo, a modalidade adotada deve ser pensada de forma a atender a esse objetivo. Terceiro, o governo deve estimar os custos e benefícios desse programa. Quarto, o programa deve ser projetado de uma maneira que minimize as oportunidades de corrupção na concessão dos incentivos e na existência de abuso na exploração desse benefício. Em quinto, o regime aplicado deve ser analisado posteriormente de forma a verificar os méritos do programa, e por fim, o governo deve ser cobrado a apresentar uma avaliação quanto ao sucesso ou fracasso de cada programa de incentivo¹³².

Diante das diversas conceituações e ausência de consenso para delimitar os institutos desoneratórios, a presente dissertação se valerá da nomenclatura “benefícios

¹³⁰ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. 1136 p. p. 905.

¹³¹ EASSON, Alex; ZOLT, Eric M. **Tax Incentives**. Disponível em: <<http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/EassonZoltPaper.pdf>>.

¹³² *No easy answers exist to the questions of whether to use tax incentives and what form these tax incentives should take. There are, however, some clear guidelines that may improve the chances of success of tax incentive programs. First, the objectives of the tax incentive program should be clearly set forth. Second, the type of tax incentive program should be crafted to best fit the objective. Third, the government should estimate the anticipated costs and benefits of the incentive program in a manner similar to other types of tax expenditure analysis. Fourth, the incentive program should be designed to minimize the opportunities for corruption in the granting of incentive and for taxpayer abuse in exploiting the tax benefit. Fifth, the tax incentive regime should have a definite “sunset” provision to allow for a determination of the merits of the program. Finally, the government should be required at a specific time to assess the success and failure of each incentive program.* (EASSON, Alex; ZOLT, Eric M. **Tax Incentives**. Disponível em: <<http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/EassonZoltPaper.pdf>>.)

tributários” e/ou “incentivos tributários”, seguindo o raciocínio teórico apresentado por Bomfim, que explica que os incentivos instituem desonerações tributárias como forma de estimular os contribuintes a adotarem determinadas condutas de interesse do Estado; enquanto os benefícios, que também instituem tratamento tributário diferenciado, objetivam aliviar a carga tributária ou mitigar situações adversas ou dificuldades enfrentadas por determinados contribuintes, sendo conhecidos também como alívios tributários ou *tax relief*¹³³.

A partir do capítulo seguinte será analisada a frequência com que o município de Mossoró fez uso dos diversos incentivos/benefícios tributários nos últimos 10 anos, levando-se em conta, de acordo com a legislação aplicável e abalizada literatura tributária, os critérios jurídico-político-sociais que qualquer gestor deve ter em mente ao conceder referidos institutos, sendo certo que a responsabilidade e a transparência na gestão das contas públicas assumem papel de grande relevo na redução do déficit público e são elementos fundamentais para uma gestão fiscal equilibrada e eficiente.

2.5. POLÍTICA DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DO *TAX EXPENDITURE*

A realização de transações financeiras que importem em renúncias de receita (*off-budget expenditures*¹³⁴) por parte de entes estatais e não contabilizadas no orçamento ou contabilidade públicos tem levado boa parte dos especialistas a repensar o conceito de gasto público, principalmente quando se considera o volume dessas operações¹³⁵.

A utilização de tratamento similar ao que é dado às despesas públicas se justifica, em princípio, em razão do impacto real nas finanças públicas, em segundo, por serem instrumentos de políticas públicas, além de existir um conjunto de princípios

¹³³ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris., 2015. p. 63-64.

¹³⁴ Expressão em inglês que abrange, dentre outras operações, o gasto tributário (*tax expenditure*), os empréstimos (diretos ou garantidos), a imposição de custos privados a particulares (regulação) ou, ainda, os gastos diretos realizados por entidades que estão excluídas do orçamento público, como é o caso das empresas estatais. Em Portugal são conhecidas como “desorçamentação”. (GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O Direito dos Gastos Públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015. 480 p. p. 59/60.)

¹³⁵ GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O Direito dos Gastos Públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015. 480 p. p. 59-60.

constitucionais que se aplicam a estes institutos, como tais o art. 37, *caput*¹³⁶, e o art. 70¹³⁷ do texto constitucional de 88¹³⁸.

Assim, a maior preocupação de juristas e economistas tem absoluta relação com a transparência e com o controle parlamentar, e isso faz com que haja ferrenha defesa de sua incorporação ao processo legislativo orçamentário¹³⁹.

A política de benefícios tributários ganha outro contorno quando enfrentada a partir de sua correlação com a teoria dos gastos tributários, haja vista que tão relevante quanto obedecer aos critérios jurídicos constitucionais e legais estabelecidos é a verificação da sua repercussão efetiva nas finanças públicas e sua influência na implementação ou não de políticas públicas.

2.5.1. Limites constitucionais para a concessão dos incentivos tributários

Partindo-se de um olhar ampliado são localizados no bojo do art. 165¹⁴⁰ da Constituição Federal de 1988 mecanismos de planejamento e orçamento público de médio e longo prazos, organizados hierarquicamente, e que devem ser implementados através de leis de iniciativa do Poder Executivo. Assim, quando se fala em gestão do orçamento o ente estatal prevê as receitas e fixa as despesas públicas aos três poderes¹⁴¹.

Com relação à gestão desses recursos públicos, fica evidenciado que as despesas devem ser cobertas com o produto oriundo da arrecadação tributária, além de outras

¹³⁶ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

¹³⁷ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

¹³⁸ GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O Direito dos Gastos Públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015. 480 p. p. 59-60.

¹³⁹ Ibid. p. 59/60.

¹⁴⁰ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;
II - as diretrizes orçamentárias;
III - os orçamentos anuais.
(...).

¹⁴¹ MELO JUNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos. 2010. 106 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010. p. 31.

fontes de receitas, a exemplo de empréstimos e operações de crédito, que, por sua vez, são estimadas com base na arrecadação dos tributos, sendo, portanto, a reunião dessas ações que possibilita o gerenciamento dos recursos que darão ensejo à satisfação da coletividade e que fazem da administração pública elemento indispensável para a concretização de todo o arcabouço de direitos fundamentais positivados¹⁴².

Os benefícios tributários, financeiros e creditícios e todos os aspectos que envolvem suas respectivas concessões estão necessariamente atrelados às discussões sobre moralidade, legalidade, constitucionalidade, transparência, eficiência, justiça social e equilíbrio federativo e fiscal¹⁴³.

Os incentivos tributários foram concedidos de forma indiscriminada no Brasil, durante as décadas de 1960 e 1970, sem que existisse qualquer controle a respeito de suas consequências sobre as finanças públicas¹⁴⁴, o que teve papel significativo no contexto de descontrole e desequilíbrio presentes no país até os anos 1990.

Como já dito, a Constituição Federal de 1988, inseriu em seu texto vários dispositivos relacionados aos incentivos tributários, a exemplo do art. 43, § 2º, III¹⁴⁵; art. 151, I e III¹⁴⁶; art. 170, IX¹⁴⁷; art. 174¹⁴⁸; art. 179¹⁴⁹; art. 187, I¹⁵⁰; art. 195, §§ 7º e

¹⁴² MELO JUNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos. 2010. 106 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010. p. 31.

¹⁴³ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. 1136 p. p. 833. p. 843.

¹⁴⁴ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.100.

¹⁴⁵ Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando ao seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...)

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

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

¹⁴⁶ Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; (...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

¹⁴⁷ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

¹⁴⁸ Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

8º¹⁵¹ e arts. 40¹⁵² e 113¹⁵³ do ADCT, com o propósito de efetivar a realização de controle, equilíbrio e responsabilidade no uso das desonerações tributárias, de forma inédita na história brasileira¹⁵⁴.

Apesar do rol exemplificativo acima mencionado, existem dispositivos constitucionais sobre os incentivos tributários que são considerados a base de todo o estudo sobre o tema e o ponto de partida obrigatoriamente a ser observado pelo administrador que se utiliza da concessão de qualquer tipo de desoneração ou renúncia de receita.

O primeiro deles é o art. 150, § 6º¹⁵⁵ do texto constitucional, que exige a utilização de lei formal específica e impede que a concessão de incentivos tributários seja objeto de delegação ao Poder Executivo. Além disso, o constituinte estabeleceu que

¹⁴⁹ Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

¹⁵⁰ Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

I - os instrumentos creditícios e fiscais;

¹⁵¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...) § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

¹⁵² Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010).

¹⁵³ Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016)

¹⁵⁴ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários:** conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 99.

¹⁵⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a matéria fosse objeto de lei exclusiva, para evitar que qualquer tipo de incentivo fosse aprovado em meio a outras matérias, sem o devido controle¹⁵⁶.

Outro dispositivo constitucional de bastante relevância e pela primeira vez contido em uma Constituição brasileira é o art. 165, § 6º¹⁵⁷, inserido na Seção II, relativa aos orçamentos, que de maneira incontestada, teve o intuito de conferir maior transparência, equilíbrio e controle na concessão dos incentivos. E há a determinação de que o projeto de lei orçamentária de todos os entes da federação contenha em seus anexos um relatório ou demonstrativo sobre os efeitos, receitas e despesas decorrentes dos benefícios e incentivos de natureza financeira, tributária e creditícia.

Assim como o Brasil, diversos países contêm em suas legislações a obrigatoriedade da junção de relatórios anexos aos respectivos projetos de lei orçamentária, tais como a França, Portugal e Espanha¹⁵⁸.

Com relação ao dispositivo supra destacado, a interpretação que se extrai da norma constitucional é a de que o demonstrativo¹⁵⁹ deve efetivamente retratar o incentivo concedido, não se limitando a repetir os valores constantes do orçamento de despesas, devendo ser evidenciado, por exemplo, a diferença entre o que foi pago pelo Estado na aquisição de produtos e o preço praticado pelo mercado, demonstrando de forma transparente e real, quanto do preço pago pelo Estado foi oriundo do benefício financeiro concedido¹⁶⁰.

Ainda que não exista um modelo padrão que determine o conteúdo mínimo a estar contido no demonstrativo, concorda-se inteiramente com a posição de Bomfim, ao

¹⁵⁶ Existe uma construção histórica por trás desse dispositivo constitucional, que tem origem com a teoria do *tax expenditure*, cujo tema será aprofundado no subitem 2.5.3.

¹⁵⁷ Art. 165 (...).

(...)

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

¹⁵⁸ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 106.

¹⁵⁹ “O Estado de Minas Gerais, responsável pela terceira economia nacional, pode se orgulhar de ter encaminhado, junto com o Projeto de Lei Orçamentária anual de 2014, um detalhado demonstrativo de efeitos sobre as receitas e despesas decorrentes dos benefícios e incentivos de natureza tributária.” (...) “Diante desses dados, é possível afirmar que os governos responsáveis pelos orçamentos da União Federal, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul cumpriram (pelo menos para 2014) o mandamento constitucional de encaminhar, em anexo ao Projeto de Lei Orçamentária Anual, demonstrativo com a estimativa dos incentivos e benefícios tributários em vigor em seus territórios.” BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 111-113.

¹⁶⁰ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.115.

interpretar o art. 165, § 6º da CF/88, estabelecendo que somente está em consonância com o dispositivo constitucional o relatório que identifique todos os incentivos tributários concedidos, detalhados por valor e espécie de tributo; que indique os dispositivos legais que embasaram as desonerações, com o respectivo período de vigência; e que especifique os setores beneficiados¹⁶¹.

Também parece correto compreender o dispositivo em tela como aplicável a todos os incentivos tributários, ainda que ele faça menção, de maneira exemplificativa, a algumas espécies de desonerações.

Por fim, completando a estrutura sólida que dá amparo constitucional à instituição, concessão e controle dos incentivos tributários está o art. 70¹⁶², inserido na Seção IX, que dispõe sobre a obrigatoriedade da fiscalização contábil, financeira e orçamentária.

O mencionado artigo, apesar de não conter expressamente os benefícios tributários, não deixa dúvida em relação à sua aplicabilidade a estes, sendo a expressão “renúncia de receita” suficiente para abranger o controle e a fiscalização das desonerações, na mesma proporção e profundidade do controle que é exercido sobre as despesas diretas¹⁶³.

2.5.2. Limites infraconstitucionais para a concessão dos incentivos tributários

Conforme as regras aplicáveis em matéria de direito financeiro e orçamentário, após o lançamento do tributo, o ente político já inclui na sua previsão de receita o crédito correspondente, que, por sua vez, constará na lei orçamentária anual daquele exercício.

Caso a referida obrigação tributária não seja regularmente cumprida, passando o contribuinte à condição de inadimplente, o débito então constituído será inscrito na

¹⁶¹ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 113.

¹⁶² Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

¹⁶³ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 114.

dívida ativa, com os devidos custos oriundos do não pagamento da dívida tributária, sobre ela incidindo os juros e as multas previstos na legislação correlata.

Desta feita, a obrigação principal não mais será constituída apenas do débito originário, mas terá a si agregada os valores de juros e multa, formando um só todo. Não é demais destacar que a totalização desses valores deve ser incluída na lei orçamentária anual, fazendo constar como expectativa de receita tributária.

Assim, se o ente federativo prevê em seu orçamento anual uma determinada receita tributária, na qual estão inseridos os débitos inscritos em dívida ativa – compostos de principal, atualização monetária, juros e multa – e, por força de uma lei posterior, dispensa o recebimento de parte destes valores, inegavelmente estará dispondo de dinheiro público, importando em renúncia de receita.

A renúncia de receita supra mencionada, após a entrada em vigor da Lei Complementar Nacional n. 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, possui previsão, condições e requisitos nela estabelecidos para que possa ser considerada válida, os quais estão expostos no seu artigo 14¹⁶⁴. Referido diploma legal preocupou-se, dentre outros vários aspectos inerentes às Finanças Públicas, com as ações governamentais voltadas para a renúncia de receitas.

Numa conceituação sintética, pode-se dizer que o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF contém um conjunto de normas aplicáveis ao processo

¹⁶⁴ 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: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001)(Vide Lei nº 10.276, de 2001)

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

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

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

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

§ 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.

de proposição, discussão e aprovação de atos legislativos no que concerne à concessão de benefícios tributários, buscando, primeiramente, conquistar uma neutralidade orçamentária, dar transparência e incluir no planejamento a discussão sobre as vantagens ou não da concessão de incentivos tributários¹⁶⁵.

Nesse ponto, traçou alguns limites para a concessão de incentivos tributários que tenham o condão de gerar renúncia de receita, sendo certo que os entes federados poderão continuar a outorgar desonerações que importem em renúncia de receita, desde que em consonância com as condições delineadas no citado artigo.

Primeiramente, a renúncia deverá ter sido contemplada na Lei Orçamentária Anual - LOA e não poderá comprometer as metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO. Não ocorrendo tal hipótese, a renúncia poderá ser levada a efeito desde que, no ato que conceda a benesse, sejam apontadas as medidas tendentes a compensar as perdas dela decorrentes pelo período mencionado no *caput* do art. 14, ressalvando-se que a vigência do benefício fica condicionada à implementação do mecanismo de compensação.

Resta evidente que não se impede a concessão de qualquer incentivo tributário, desde que não exista o comprometimento da receita pública. Merece destaque que se o benefício reduzir a carga tributária, torna-se indispensável a adoção de medidas que a supram, determinando o § 2º do citado art. 14 a eficácia conjunta das medidas, ou seja, a lei que conceder a vantagem tributária será exequível a partir do momento em que a norma que instituir a forma de suprir a perda da receita passar a ser exigida, sendo a eficácia conjunta¹⁶⁶.

Pedro Lino esclarece de que forma deve ocorrer a chamada renúncia legal de receita por parte dos entes federados, sendo certo que é necessário que seja satisfeito um dos requisitos impostos nos incisos I e II do art. 14. Repita-se, basta que se obedeça a um, e não a ambos¹⁶⁷.

O primeiro deles exige que, além de ter sido considerada na LOA, não venha a afetar as metas estabelecidas na LDO; neste caso tem-se que considerar o § 6º do art.

¹⁶⁵ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. 1136 p. p. 833.

¹⁶⁶ BARROS, Luiz Celso de. **Responsabilidade fiscal e criminal**. Bauru: EDIPRO, 2001. p. 89.

¹⁶⁷ LINO, Pedro. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 63-64.

150 da Constituição Federal, para trabalhar com hipótese única: a concessão ou ampliação do benefício só pode ser outorgada mediante lei específica.

Assim, a tal demonstração do implemento dessas condições – exigência legal – deve estar explicitada ou presilhada em anexo ou constar do próprio corpo da mensagem de encaminhamento do projeto, uma vez que, a teor da *alínea b* do inciso II do art. 61¹⁶⁸ da Constituição Federal, serão tais leis sempre de iniciativa exclusiva dos Chefes do Poder Executivo¹⁶⁹.

Ademais, se for impossível a implementação do dispositivo anterior, nos casos de, por exemplo, não se ter considerado a renúncia na LOA ou que venha ela, efetivamente, a afetar as metas de resultado fiscal, ainda assim pode o ente renunciar à receita, desde que, no próprio ato, sejam adotadas medidas preconizadas na lei complementar, que visam, para compensar as perdas, à elevação de alíquotas de dado tributo, à ampliação de dada base de cálculo e até – se possível constitucionalmente – à criação de tributo (taxa ou contribuição, por exemplo).

Nesse segundo caso, deve-se salientar que o benefício terá sua vigência condicionada à efetiva implementação de uma das condições ali discriminadas¹⁷⁰.

Importa registrar que tais exigências correspondem a medidas que visam impedir a utilização destas leis de maneira indiscriminada e descontrolada, bem como objetivam evitar maiores prejuízos aos cofres públicos, os quais receberão menos do que o previsto nas respectivas leis orçamentárias anuais.

Atente-se ainda para a exigência contida no §2º do artigo 14, disciplinando que a lei concessiva do benefício somente entre em vigor quando efetivamente implementadas as medidas de compensação aos cofres públicos anunciadas no inciso II. Portanto, é de se concluir que qualquer lei que tenha por objetivo conceder incentivos tributários deverá obediência total aos requisitos contidos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Seguindo esta linha, a Lei de Responsabilidade Fiscal convive com a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui as normas gerais de direito financeiro para

¹⁶⁸ Art. 61. § 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: (...)

II - disponham sobre: (...)

b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;

¹⁶⁹ LINO, Pedro. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 63-64.

¹⁷⁰ Ibid. p. 63-64.

elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e que foi recepcionada pelo ordenamento jurídico como lei complementar.

Deve ser destacado que o orçamento público não mais se resume a uma peça de natureza contábil, mas sim é tido como um relevante e efetivo instrumento de controle da sociedade sobre finanças públicas, devendo a peça orçamentária conter um “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, de benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”, sendo tal demonstrativo, conforme ante destacado, obrigatoriedade instituída pelo art. 165, § 6º da Constituição Federal de 1988¹⁷¹.

Weder de Oliveira sintetiza a respeito dos requisitos necessários para que ocorra a renúncia de receita por meio dos benefícios tributários, elencando inicialmente a necessidade de apresentação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro do exercício em que vai iniciar sua vigência e dos dois seguintes; a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa da lei orçamentária, ou, se não for observada essa condição vem a terceira medida: implementação de medidas compensatórias, por meio do aumento de tributos¹⁷².

Posto isto, pode-se dizer que qualquer benefício tributário somente deverá ser concedido por meio de lei específica que regule exclusivamente sua concessão e desde que em seu processo de elaboração e aprovação seja observado todo o disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁷³.

Destarte, é de se afirmar que receita e despesa são duas facetas de um mesmo objeto, o que impõe que seja realizado um rigoroso controle na concessão de qualquer das formas de auxílio estatal, seja em razão de se está diante de recursos públicos, seja porque não se pode deixar de buscar a eficiência econômica, que deve ser um dos principais norteadores a gerir as políticas públicas¹⁷⁴.

2.5.3. Teoria do gasto tributário ou *tax expenditure*

¹⁷¹ CONTI, José Maurício (Org.). **Orçamentos públicos**: A lei 4.320/1964 comentada. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 36.

¹⁷² OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. 1136 p. p. 834.

¹⁷³ Ibid. p. 845.

¹⁷⁴ ELALI, André. **Incentivos Fiscais Internacionais**: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 59.

Quando se pensa em finanças públicas é muito comum que as atenções se voltem para as despesas contidas no orçamento, esquecendo-se que, embora seja a maneira mais explícita em demonstrar o que o Estado está fazendo com o dinheiro público, não é a única, como se pode perceber através da definição de gasto tributário (*tax expenditure*).

O empobrecimento do Estado na mesma medida do enriquecimento do contribuinte, como efeito principal e elementar dos benefícios tributários, faz com que estes sejam relevantes para as finanças públicas, já que possuem o mesmo efeito prático das despesas públicas, em especial, das subvenções¹⁷⁵.

Dos caracteres básicos dos benefícios tributários decorrem os seus efeitos em comparação com as despesas públicas, o que torna essencial a realização de controles formais para sua instituição, cujos critérios foram desenvolvidos a partir do conceito de gasto tributário¹⁷⁶.

Marcos Nóbrega chama atenção para o paradoxo contido nas expressões *tax* que significa dinheiro entrando nos cofres públicos e *expenditure* que quer dizer despesa, fazendo o questionamento de como o dinheiro poderia entrar e sair ao mesmo tempo, elucidando então que o dinheiro não chega a entrar, mas que ocorre a redução no volume de recursos que ingressariam nos cofres¹⁷⁷.

A necessidade do demonstrativo contábil acima mencionado se origina no debate político e acadêmico ocorrido nos anos 1960 e 1970 nos Estados Unidos, em que se verificou ser imperiosa a comparação entre os benefícios tributários e as despesas diretas, sendo certo que ambos os institutos têm o mesmo efeito prático, qual seja, o empobrecimento do Estado na mesma proporção do enriquecimento dos particulares beneficiados.

Tal realidade fez surgir a necessidade de serem criados mecanismos de controle formais sobre os efeitos ocasionados a partir da instituição de benefícios tributários, o que gerou a obrigatoriedade de tais valores serem integrados no processo orçamentário,

¹⁷⁵ HENRIQUES, Élcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico e Financeiro - DEF, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2009. p. 13.

¹⁷⁶ Ibid. p. 13.

¹⁷⁷ NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma abordagem do art. 14 da LRF**. Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2020. p. 19.

possibilitando a comparação das transferências indiretas de recursos com as diretas de mesma finalidade¹⁷⁸.

Existe certo consenso na doutrina quanto à iniciativa do americano Stanley S. Surrey¹⁷⁹ em promover estudos sobre os incentivos tributários a partir da perspectiva do orçamento público, em virtude de uma crise financeira vivenciada pelo governo americano, ocasião em que se formou no Congresso norte-americano uma comissão especial para analisar os gastos orçamentários, de forma a cortar os excessos, contudo, não foram analisadas as perdas de receitas oriundas dos incentivos, o que gerou a aprovação de uma alíquota maior para o imposto de renda e a redução de diversos gastos governamentais¹⁸⁰.

Em virtude da baixa popularidade das aludidas medidas, o Congresso norte-americano foi levado a considerar o impacto com relação aos incentivos tributários, o que originou um relatório financeiro-orçamentário em que constaram os valores que deixaram de ingressar nos cofres públicos, tendo Stanley Surrey feito uma análise detalhada das hipóteses que reduziam a receita pública no âmbito do imposto de renda, tendo sido apontado como o criador da expressão *tax expenditure* para se referir às reduções de receita¹⁸¹.

E foi a busca pela integração dos efeitos dos benefícios tributários no processo orçamentário que deu origem ao conceito de *tax expenditure*, que pode ser traduzido como gasto tributário ou renúncia de receita, tendo esta última expressão sido utilizada pelo Constituinte Originário de 1988.

Segundo definição de Marcos Nóbrega, o gasto tributário consiste na situação em que o Fisco abre mão de recolher o resultado da arrecadação de tributos, com o objetivo de incentivar ou favorecer determinados setores, atividades, regiões ou agentes econômicos, ou quando ele desiste, total ou parcialmente, de aplicar o regime impositivo geral para atender à política econômica ou social¹⁸².

¹⁷⁸ CONTI, José Maurício (Org.). **Orçamentos públicos**: A lei 4.320/1964 comentada. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 37.

¹⁷⁹ SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. **Tax Expenditures**. Harvard: Harvard University Press, 2013. 309 p. ISBN 0674436512, 9780674436510.

¹⁸⁰ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 82-83.

¹⁸¹ Ibid. p. 83.

¹⁸² NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma abordagem do**
art. 14 da LRF. Disponível em:

No Brasil, em 2003, o termo “renúncia de receita” deu lugar a expressão “gasto tributário”, que passou a ser adotada no processo orçamentário federal, tendo origem alienígena e constituindo a tradução do termo *tax expenditure*, desenvolvido pela doutrina norte-americana, sendo escolhido pela doutrina especializada por ser o mais preciso¹⁸³.

A bem da verdade, após ser reconhecida pelo governo norte-americano, a prática obtida a partir da teoria dos gastos tributários ganhou repercussão mundial depois que o Fundo Monetário Internacional – FMI editou o chamado “Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal”, em que foram detalhadas as medidas tendentes a obter qualidade nas informações fiscais¹⁸⁴.

Da mesma forma, a Organização para o Comércio e Desenvolvimento Econômico – OCDE criou um conjunto de normas a serem adotadas para se obter transparência orçamentária, por meio do documento “*Transparence Budgétaire – Les Meilleures Pratiques de l’OCDE*”, estando inseridas diversas diretrizes e práticas adotadas pelos países membros, dispondo sobre a necessidade de serem especificados e delimitados os gastos tributários no processo legislativo-orçamentário¹⁸⁵.

Esse tema passou por uma alteração de perspectiva nas últimas décadas quando foram discutidas outras formas de realização da despesa pública, muitas vezes realizada de maneira indireta, por meio de renúncia fiscal em favor de agentes privados, numa prática que passa a ser denominada pela literatura contemporânea de gasto tributário, que por sua vez, possibilitou o exame de um instituto tributário a partir de uma vertente e abordagem do Direito Financeiro/Orçamentário¹⁸⁶.

<https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2020. p. 20.

¹⁸³ CONTI, José Maurício (Org.). **Orçamentos públicos: A Lei 4.320/1964 comentada**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 37.

¹⁸⁴ HENRIQUES, Élcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico e Financeiro - DEF, Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2009. Cap. 1. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15062011-153003/publico/ELCIO_FIORI_HENRIQUES DISSERTACAO_VERSAO_INTEGRAL.pdf. Acesso em: 09 mar. 2020. p. 29-30.

¹⁸⁵ Ibid. p. 29-30.

¹⁸⁶ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 173.

Dito isto, a relevância em se discutir sobre o gasto tributário que decorre da concessão de incentivos tributários é evidenciada a partir do baixo retorno social comparados à consecução de seus objetivos, associados aos efeitos negativos para o próprio orçamento.

Resta claro que esta receita pública em potencial poderia ser utilizada em políticas públicas dirigidas à coletividade, inclusive, enquanto instrumento de geração de externalidades positivas/bens públicos, promoção do desenvolvimento, redução de desigualdades sociorregionais, criação de infraestrutura, dentre outras finalidades, sendo certo que a referida discussão torna-se absolutamente necessária, uma vez que a realidade nacional tem apontado para um cenário em que o controle por parte do poder público é quase que inexistente, por vezes realizado com total ausência de critérios¹⁸⁷.

Desta feita, qualquer ato que importe em gasto tributário deve ser precedido de detalhado estudo e planejamento, de modo a identificar as consequências imediatas e futuras sobre a arrecadação e indicar as medidas de compensação cabíveis. Não há mais espaço para improvisos ou soluções genéricas ou simplificadas do tipo “as despesas correrão por conta do orçamento”.

O grande entrave para a literatura das finanças públicas está em estabelecer um único método para definir o que vem a ser o gasto tributário ou mesmo alcançar um consenso a respeito dos critérios a serem considerados para enquadrar um incentivo tributário como gasto tributário, passível de registro orçamentário e verificação de impacto fiscal, ou mera redução de receita, que estaria contida na estrutura básica dos tributos¹⁸⁸.

Na tentativa de alcançar uma melhor conceituação de gasto tributário, alguns estudiosos do tema estabeleceram critérios para identificá-lo, quais sejam: tratamento preferencial dado a um grupo de contribuintes, prática equivalente à redução de receita,

¹⁸⁷ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 177.

¹⁸⁸ NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure**: Uma abordagem do art. 14 da LRF. Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2020. p. 23, citando Department of Finance Canada. *Tax Expenditure: notes to the estimative/projection*: 1. Disponível no endereço eletrônico: www.fin.gc.ca/taxexp/2000/taxexpPnot00_1e.html.

não inclusão no orçamento público como despesa, bem como a não utilização de uma tributação compensatória¹⁸⁹.

Na esfera federal, o Brasil adota o critério legal para definição dos gastos tributários, seguindo lógica parecida com a adotada pelos Estados Unidos. Exemplo disso é o caso do imposto de renda, cuja Constituição Federal de 1988 (art. 145, § 1º) determina que deve considerar, sempre que possível, a capacidade contributiva do indivíduo, que pode ser aferida pela técnica das deduções¹⁹⁰.

Nesta perspectiva, fica claro que um contribuinte que tem despesas médicas ou gastos com educação possui menor capacidade de pagar tributo do que outro que não possui as mesmas obrigações financeiras. Assim, as deduções fazem parte da estrutura básica do imposto, indicadores da capacidade contributiva e não podem ser consideradas gastos tributários¹⁹¹.

Noutro quadrante, a legislação que isenta de ICMS determinado contribuinte deve ser considerada como gasto tributário, pois se trata de um benefício além da estrutura do imposto, o que não ocorre com as isenções relacionadas a impostos seletivos (IPI) ou impostos regulatórios (II), que não devem ser considerados como gastos, uma vez que a função típica deles é justamente servirem de instrumentos de regulação e de política econômica do governo, não representando desvios na estrutura básica dos impostos¹⁹².

Um último exemplo a se considerar, que contém relação direta com a presente pesquisa, é com relação ao diferimento de pagamento de tributos e com a remissão do pagamento ou ainda com parcelamento com dispensa de juros e multa. O diferimento não se trata de gasto tributário, uma vez que não há redução efetiva da arrecadação, mas tão somente adiamento da data do pagamento¹⁹³.

O inverso ocorre com a remissão do pagamento e com o parcelamento com dispensa de acréscimos legais, sendo certo que constituem em exemplos de renúncia de

¹⁸⁹ LEMGRUBER, Andréa. Renúncia Tributária no Brasil. En: XIV Seminario Regional de Política Fiscal: compendio de documentos - Santiago do Chile: CEPAL, 2002, 171-211p. Disponível em: <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/34878>. Acesso em: 20 out. 2020.

¹⁹⁰ NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure**: Uma abordagem do art. 14 da LRF. Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2020. p. 26/27.

¹⁹¹ Ibid. p. 26/27.

¹⁹² Ibid. p. 26/27.

¹⁹³ FIGUEIREDO, Carlos *et al.* **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 103.

receita, por estabelecerem tratamento diferenciado para determinado grupo de contribuintes¹⁹⁴.

O jurista português Guilherme Waldemar D'Oliveira Martins defende que o gasto tributário tem conteúdo econômico e jurídico, de forma simultânea. No jurídico, o gasto tributário possui normas estimativas ou limitadoras das situações de renúncia de receita a partir dos incentivos tributários, representando de forma quantitativa, por estimativa, os custos de desonerações tributárias¹⁹⁵.

No conteúdo econômico, o gasto equivale a renúncia de recursos pertencentes ao Estado, mas que nunca ingressaram nos seus cofres, sendo equiparado a uma situação em que acontecem liberações de crédito ou pagamentos imaginários¹⁹⁶.

A bem da verdade, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF conferiu tratamento à renúncia fiscal como se fosse uma nova despesa, e por isso é que criou paralelamente instrumentos jurídicos de compensação. Ricardo Lobo foi um dos pioneiros a fazer esta constatação, destacando que as renúncias são modalidades financeiras com impactos na receita pública (isenção, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, etc.), que acabam por alcançar os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, etc.)¹⁹⁷.

A expressão gasto tributário tem sido utilizada pela Receita Federal do Brasil desde 2004 no que se referem aos custos originados dos incentivos tributários, apresentados anualmente através de demonstrativos disponibilizados em seu sítio eletrônico¹⁹⁸.

Para que se tenha ideia da relevância da *tax expenditure* nos últimos anos, verifica-se que as informações prestadas sobre renúncias fiscais por meio de demonstrativos e peças orçamentárias tornaram-se uma prática adotada por inúmeros

¹⁹⁴ FIGUEIREDO, Carlos *et al.* **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 103.

¹⁹⁵ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 85.

¹⁹⁶ *Ibid.* p. 86.

¹⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 165.

¹⁹⁸ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 87.

países, a exemplo da Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Holanda, Canadá, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Portugal, Brasil, Suíça e Suécia¹⁹⁹.

De acordo com Ricardo Lobo, “a transparência fiscal é um princípio constitucional implícito, cujo conteúdo sinaliza que a atividade financeira do Estado deve se desenvolver de forma clara, aberta e simples”. Além disso, essa transparência deve nortear todo o processo de elaboração e gestão do orçamento, bem como de toda a atuação estatal, devendo ter ao seu lado como fios condutores a responsabilidade e o equilíbrio na gestão das contas públicas²⁰⁰.

Diante desse contexto, pode-se afirmar que a teoria do gasto tributário pode ser perfeitamente localizada no texto constitucional, não de forma expressa, mas através de todos os dispositivos que dispõem sobre práticas transparentes e responsáveis por parte dos administradores públicos.

Não há como pensar em mecanismos de controle e fiscalização, sacramentados pela Constituição de 1988, desconsiderando-se as vultosas cifras que são renunciadas no contexto da extrafiscalidade e da concessão de medidas de desoneração tributária, que muitas vezes são receitas que estão contidas nos orçamentos públicos dos entes federados, mas não são levadas em consideração no momento em que são perdoadas ou anistiadas, pelo simples fato de não terem ingressado nos cofres públicos.

Além disso, o estudo sobre o gasto tributário e sua implementação na esfera pública pode representar efetivamente uma fonte de receitas, pois além de existir um amplo desconhecimento sobre o montante real dos incentivos tributários concedidos, a reanálise dos critérios para sua concessão pode ser uma eficaz maneira de racionalizar sua utilização e promover o posterior aumento de arrecadação²⁰¹.

Desse ponto de partida surgem diversos questionamentos: qual o valor total do montante renunciado? Que resultados reais as medidas de desoneração tributária trazem à sociedade? Qual efeito financeiro ocorre em relação aos indivíduos que não são

¹⁹⁹ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 30.

²⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da transparência no Direito Financeiro**. Disponível em: <https://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/28916-28934-1-PB.pdf>. Acesso em: 25 mai. 2020.

²⁰¹ NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma abordagem do art. 14 da LRF**. Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2020. p. 28.

beneficiados com as renúncias de receita? O que poderia ser feito com os valores renunciados, caso assim não fossem, em termos de políticas públicas?

E ainda, há controle efetivo sobre o dinheiro público no contexto brasileiro? E nos municípios? Que resultados decorrem da falta de transparência, planejamento e fiscalização nas práticas adotadas pelos gestores públicos? Como fazer cumprir a Constituição?

O corte metodológico proposto a partir dos próximos capítulos se volta para o contexto dos municípios brasileiros, em especial, do município de Mossoró/RN, sendo enviados esforços para verificar quais os incentivos tributários foram concedidos pelos administradores públicos durante o período de 2009 a 2019; quais os efeitos financeiros ocorridos a partir de sua concessão reiterada; que consequências foram identificadas a partir das desonerações, e se, de alguma forma, referidas medidas geraram resultados, positivos ou não, em termos de políticas públicas ou em relação ao desenvolvimento econômico municipal.

3 INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS CONCEDIDOS NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ ENTRE OS EXERCÍCIOS DE 2009 A 2019

No Município de Mossoró, de forma semelhante ao que vem ocorrendo em muitos entes federativos do Brasil, a política de concessão de benefícios tributários tem sido uma praxe, a exemplo do que se verifica durante o período objeto da pesquisa, que vai do exercício de 2009 ao de 2019.

Em virtude da amplitude do tema, optou-se por fazer uma apreciação referente a dois impostos municipais, o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, por se tratarem dos responsáveis pelo maior incremento arrecadatório municipal em termos de recursos próprios.

Ademais, o marco temporal delimitado, que vai do exercício de 2009 ao de 2019, teve como finalidade conferir uma análise mais aproximada da realidade, no que concerne à política tributária municipal adotada na última década, independentemente de quem foram os gestores públicos responsáveis por sua implementação.

O senso comum vem sugerindo que as receitas públicas são renunciadas de forma aleatória, descriteriosa e sem planejamento por parte dos administradores, ao que tudo indica por motivos de desconhecimento quanto aos entraves jurídicos e orçamentários, por ausência de assessorias especializadas e pela cultura ainda colonialista de muitos agentes públicos, que consideram a concessão de benesses tributárias uma importante aliada a atrair capital eleitoral.

Ocorre que, após 20 anos da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e diante de um contexto que envolve a segunda maior cidade do Estado do Rio Grande do Norte, com quase 300.000 habitantes²⁰², não há mais espaço para improvisos nem para modelos de gestão pública que não prezem pela eficiência, transparência e responsabilidade, sendo um dos maiores objetivos desta pesquisa conferir cientificidade a esta análise e contribuir para a implementação de uma nova fase na política tributária e fiscal da cidade de Mossoró.

Para que se possa atingir os objetivos propostos, mister se faz que seja feita uma verificação de toda a legislação municipal concessiva de incentivos tributários durante o

²⁰² **População do município de Mossoró no último censo (2019)**, segundo IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rn/mossoro/panorama>. Acesso em: 01 jun. 2020.

período acima mencionado, demonstrando as modalidades adotadas e seus principais aspectos, e em seguida, a realização de um comparativo com as leis orçamentárias anuais dos respectivos anos e com os demais instrumentos legais, a fim de contrabalancear a perspectiva orçamentária de cada exercício e o valor renunciado com as legislações especificadas, de forma a compreender a existência ou não de incremento arrecadatário substancial com a política adotada, de volumosa ou insignificante perda de receita e os impactos dessas medidas a curto, médio e longo prazo.

3.1. LEIS MUNICIPAIS CONCESSIVAS DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS

Os aspectos fundamentais a serem pontuados no que se refere à legislação tributária municipal responsável pelas desonerações discutidas envolvem o objeto principal da concessão; a verificação se estas renúncias foram feitas por meio de lei específica; os percentuais utilizados e sobre quais elementos foram aplicados, sobre os acréscimos legais ou sobre o valor principal do tributo; além dos exercícios alcançados.

3.1.1. Exercícios de 2005 a 2013

Em princípio, necessário ser destacado que, apesar do período objeto da pesquisa se iniciar no ano de 2009, neste exercício estava em vigor a Lei municipal nº 2.046, de 18 de março de 2005²⁰³, que somente restou revogada com a promulgação da Lei Complementar municipal nº 096, de 12 de dezembro de 2013, o intitulado Código Tributário Municipal - CTM²⁰⁴.

A Lei 2.046/2005 concedia desconto sobre créditos tributários relativos ao IPTU e à Taxa de Coleta de Lixo, e autorizava o parcelamento em até 10 parcelas mensais e sucessivas, com descontos de 50% sobre o valor de cada parcela.

²⁰³ MOSSORÓ. **Lei nº 2046, de 18 de março de 2005**. Autoriza o parcelamento e concede desconto sobre créditos tributários relativos ao Imposto Predial e Territorial (IPTU) e Taxas de Limpeza e Coleta de Lixo (TLP), nas condições que especifica e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2005]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/8778_texto_integral Acesso em: 26 mai. 2020.

²⁰⁴ BRASIL (Município). Lei Complementar nº 096, de 12 de dezembro de 2013. Institui o Código Tributário do Município de Mossoró e dá outras providências. Mossoró, RN. Disponível em: <https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_592GJfd1905dfyxo59474NYrc1817JP.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2019.

O art. 2º da citada lei estendia o benefício em tela aos exercícios de 2006 e seguintes, situação esta que persistiu até a sua revogação, que somente veio a ocorrer em 2014, quando entrou em vigor o Código Tributário Municipal - CTM.

3.1.2. Exercício de 2009

Uma das desonerações tributárias mais significativas em âmbito municipal, que está em vigor até hoje, foi instituída pela Lei 2.447, de 8 de dezembro de 2008²⁰⁵, por meio da criação do Programa Municipal de Incentivo à Educação Universitária – Pró-Superior. O objetivo era o de conceder bolsas de estudos para estudantes universitários, que cumprissem os requisitos estabelecidos pelo art. 3º da lei, quais sejam, ter cursado o ensino médio em escola de rede pública em estabelecimento localizado no município de Mossoró; ser residente e domiciliado no município; ter renda de até 04 salários mínimos; não possuir outra graduação e não estar matriculado em instituição pública de ensino superior.

Como contrapartida, a instituição de Ensino Superior da rede privada que aderisse ao Pró-Superior poderia compensar o valor das bolsas de estudos concedidas com o ISS devido, limitado a 5% da receita anual decorrente da prestação de serviços de ensino superior de graduação e pós-graduação.

Também em 2009 foi publicada a Lei 2.489, de 27 de fevereiro de 2009²⁰⁶, que autorizou a prefeitura a realizar sorteios para os contribuintes do IPTU e Taxas de Coleta de Lixo – TCL, cujos prêmios a serem sorteados, as datas, a forma e os critérios dos sorteios deveriam ser definidos em Regulamento, limitando o total dos bens sorteados a até R\$ 80.000,00. Para participar do sorteio, os contribuintes deveriam estar em situação regular até a data de 21 de agosto daquele ano.

²⁰⁵ MOSSORÓ. **Lei nº 2447, de 08 de dezembro de 2008**. Instituiu o Programa Municipal de Incentivo à Educação Universitária – PRÓ-SUPERIOR e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2008]. Disponível em: <http://jom.prefeiturademossoro.com.br/2008/12/10/jom-n-21a/>. Acesso em: 26 mai. 2020.

²⁰⁶ MOSSORÓ. **Lei nº 2489, de 27 de fevereiro de 2009**. Autoriza o município a instituir projeto de incentivo ao pagamento de tributos municipais. Mossoró: Câmara Municipal, [2009]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/8776_texto_integral Acesso em: 26 mai. 2020.

No mesmo ano foi instituída a Lei nº 2.496, de 3 de junho de 2009²⁰⁷, que instituiu benefícios tributários vinculados às construções de unidades habitacionais através do Programa Minha Casa Minha Vida²⁰⁸. Os benefícios elencados pelo art. 3º da lei compreendiam, além de outros itens, a isenção de IPTU relativa aos imóveis residenciais pertencentes às famílias contempladas pelo programa, extensível até o exercício de 2019, e a isenção de ISS relativa à construção dos mencionados imóveis.

Ainda no exercício de 2009, a Lei 2.560, de 9 de dezembro de 2009²⁰⁹ dispôs sobre a concessão de descontos no IPTU para o exercício de 2010, importando na redução da base de cálculo em 55% para os contribuintes regulares e para o caso do recolhimento ser feito em quota única. Concedeu ainda a redução da base de cálculo em 35% para a hipótese de pagamento parcelado, ou ainda de 20%, para o contribuinte que optasse por pagar em quota única, mas que estivesse em situação de inadimplência perante à Secretaria Municipal da Fazenda - SEFAZ.

3.1.3. Exercício de 2010

A exemplo do exercício anterior, em 2010, a Lei complementar nº 48, de 16 de dezembro de 2010²¹⁰ autorizou a concessão de descontos no IPTU para o exercício de 2011, reduzindo a base de cálculo em 50% para os contribuintes regulares e para o caso

²⁰⁷ MOSSORÓ. **Lei nº 2496, de 03 de junho de 2009**. Institui benefícios e incentivos fiscais vinculados a construções de unidades habitacionais realizadas através do Programa Minha Casa Minha Vida e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2009]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/8788_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

²⁰⁸ Programa do Governo Federal criado em abril de 2009, em parceria com estados, municípios, empresas e entidades sem fins lucrativos, com o fim de viabilizar o financiamento de moradias para famílias de baixa renda. (BRASIL. **Lei nº 11977, de 7 de julho de 2009**. Dispõe sobre o Programa Minha Casa, Minha Vida – PMCMV e a regularização fundiária de assentamentos localizados em áreas urbanas. Brasília: Presidência da República, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11977.htm. Acesso em: 01 jun. 2020.)

²⁰⁹ MOSSORÓ. **Lei nº 2560, de 09 de dezembro de 2009**. Dispõe sobre concessão de descontos no Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, para o exercício de 2.010 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2009]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/8949_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

²¹⁰ MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 48, de 16 de dezembro de 2010**. Dispõe sobre a correção da Planta Genérica de Valores e Tabela de Preços para efeito de lançamento do IPTU e de outros tributos municipais que especifica, relativo ao exercício de 2011, é dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2010]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7059_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

do recolhimento ser feito em quota única; em 30% para a hipótese de pagamento parcelado; ou ainda de 15%, para o caso de pagamento em quota única, mas diante da permanência da situação de inadimplência do contribuinte perante a SEFAZ.

3.1.4. Exercício de 2011

Seguindo o mesmo modelo do ano anterior, restou novamente autorizada a redução da base de cálculo em relação ao IPTU relativa ao exercício de 2012. Nos termos da lei complementar nº 63, de 29 de dezembro de 2011²¹¹ seria concedido um desconto de 45% em caso de o recolhimento ser feito em quota única e por contribuintes adimplentes; em 25%, quando da realização de parcelamento em até 06 parcelas; ou ainda de 15%, para o caso dos contribuintes inadimplentes que quitassem o referido tributo em quota única.

O parágrafo único deixava claro que a redução de base de cálculo em questão deveria ser extensiva às Taxas de Coleta de Lixo – TCL, lançadas juntamente com o IPTU.

3.1.5. Exercício de 2012

No ano de 2012 foi promulgada a Lei nº 2.843, de 10 de janeiro de 2012²¹², que isentava de IPTU os contribuintes que adotassem crianças carentes, benefício que se estendia durante o prazo ininterrupto de 05 anos.

No final do exercício, repetindo a prática dos últimos anos, restou promulgada a Lei complementar nº 77, de 14 de dezembro de 2012²¹³, seguindo a mesma sistemática

²¹¹ MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 63, de 29 de dezembro de 2011**. Dispõe sobre a correção da Planta Genérica de Valores e Tabela de Preços para efeito de lançamento do IPTU e de outros tributos municipais que especifica relativo ao exercício de 2012, é dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2012]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/6971_texto_integral Acesso em: 26 mai. 2020.

²¹² MOSSORÓ. **Lei nº 2843, de 10 de janeiro de 2012**. Isenta do pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, pessoas que adotarem legalmente uma criança carente e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2012]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9806_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

²¹³ MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 77, de 14 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre a correção da Planta Genérica de Valores e Tabela de Preços para efeito de lançamento do IPTU e de outros tributos municipais que especifica relativo ao exercício de 2013, é dá outras providências. Mossoró: Câmara

de reduzir a base de cálculo do IPTU, agora para o ano de 2013, mudando apenas os percentuais: 40% para pagamento em quota única por contribuintes regulares; 20% para o parcelamento realizado em até 06 meses; ou ainda de 10%, quando do pagamento em quota única por contribuintes irregulares perante o Fisco Municipal.

3.1.6. Exercício de 2013

O exercício de 2013 foi efetivamente o período em que foram promulgadas mais leis concessivas de benefícios tributários no âmbito do município de Mossoró. A Lei complementar nº 90, de 29 de maio de 2013²¹⁴, concedeu incentivo tributário em favor das empresas que operassem como Unidade Central de Atendimento (*Call Center*).

As mencionadas desonerações consistiam em redução da alíquota do ISS de 5% para 2%, pelo prazo de 10 anos, a contar do início das atividades da empresa; e em isenção de IPTU e das taxas também pelo prazo de 10 anos.

Quanto a esta lei merece destaque que na época da sua promulgação inexistia na cidade qualquer empresa com as características descritas na legislação. Nos meses subsequentes se instalou no município de Mossoró uma unidade da empresa AeC Relacionamento com Responsabilidade²¹⁵, que continua sendo a única empresa de *Call Center* existente na cidade na atualidade.

Posteriormente, a Lei nº 3.080, de 04 de novembro de 2013²¹⁶, dispôs sobre *incentivo fiscal visando a inserção do deficiente no mercado de trabalho*. Entre seus dispositivos, o art. 1º concedia desconto de 10% a incidir sobre o ISS em favor de todas as empresas que preenchessem seus postos de trabalho com o percentual mínimo de

Municipal, [2013]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/6991_texto_integral. Acesso em: 26 maio 2020.

²¹⁴ MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 90, de 29 de maio de 2013**. Concede incentivo fiscal no Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza ISSQN e no Imposto Predial e Territorial Urbano — IPTU para empresas que operam como Unidade Central de Atendimento (Call Center). Mossoró: Câmara Municipal, [2013]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7009_texto_integral. Acesso em: 26 maio 2020.

²¹⁵ Disponível em: <https://www.aec.com.br/Site/Noticia/6794?slug=nova-unidade-de-contact-center>

²¹⁶ MOSSORÓ. **Lei nº 3080, de 04 de novembro de 2013**. Dispõe sobre incentivo fiscal visando à inserção do deficiente no mercado de trabalho, e da outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2013]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/10137_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020

10% com a contratação de pessoas com deficiência. A referida lei não teve a participação do Chefe do Poder Executivo, mas foi promulgada a partir de iniciativa e aprovação exclusiva do Poder Legislativo Municipal.

Ainda em 2013, seguindo o mesmo padrão dos exercícios anteriores, a Lei complementar nº 97, de 27 de dezembro de 2013²¹⁷, repetiu a redução da base de cálculo com relação ao IPTU do exercício de 2014, nas mesmas condições das leis equivalentes anteriores, modificando apenas seus percentuais: 30%, 15% e 5%, respectivamente.

Ademais, dentro desse exercício, a legislação mais significativa promulgada foi a Lei complementar nº 96, de 12 de dezembro de 2013²¹⁸, denominada Código Tributário Municipal – CTM, que veio instituir isenções tributárias em favor de diversas categorias, contrariando o texto constitucional que impõe a necessidade de os incentivos tributários serem concedidos por meio de lei específica. No que tange ao IPTU, o art. 32 concedeu isenção nas seguintes hipóteses:

Art. 32 – Desde que cumpridas as exigências da legislação, fica isento do imposto:

I – O bem imóvel de propriedade privada, cedido gratuitamente para a instalação e funcionamento de quaisquer serviços públicos do município, inclusive de suas Autarquias e Fundações, relativamente às partes cedidas e enquanto ocupado pelos citados serviços;

II – O bem imóvel de propriedade privada, alugado pelo Poder Legislativo Municipal para ser utilizado com exclusividade como sua sede;

III - O contribuinte titular exclusivo de um único imóvel cadastrado em seu nome e nele residir, com área construída não superior a 52m² (cinquenta e dois metros quadrados) edificada em terreno com dimensão não superior a 250 m² (duzentos e cinquenta metros quadrados) com o padrão construtivo de qualidade mínima previsto no Anexo VII, mediante regulamentação por Decreto; (Redação dada pelo Art. 8º da Lei Complementar 109/2014).

IV – o único bem imóvel de propriedade de ex-combatente da Segunda Guerra Mundial, desde que e enquanto, utilizado como

²¹⁷MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 97, de 27 de dezembro de 2013**. Dispõe sobre correção da Planta Genérica de Valores e Tabela de Preços para efeito de lançamento do IPTU e de outros tributos municipais que especifica relativo ao exercício de 2014, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2013]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7016_texto_integral Acesso em: 26 mai. 2020.

²¹⁸MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 96, de 12 de dezembro de 2013**. Institui o Código Tributário do Município de Mossoró e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2013]. Disponível em: https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_461AVFT1007jaNWE56657tlQU5177Jq.pdf. Acesso em: 26 maio 2020.

moradia por ele ou seu cônjuge supérstite enquanto permanecer no estado de viuvez;

V – o único bem imóvel de propriedade de servidor público municipal ocupante de cargo de provimento efetivo, desde que sirva exclusivamente como sua residência ou seu cônjuge supérstite enquanto permanecer no estado de viuvez;

VI – em 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto para o imóvel construído sob os princípios da sustentabilidade ambiental.

Parágrafo único – Considera-se bem imóvel construído sob os princípios da sustentabilidade ambiental, àqueles que atendam no mínimo a três dos incisos abaixo:

I – Eficiência energética, mediante o uso: de sistema de ventilação e iluminação natural; de sombreamento de fachada; energias renováveis ou co-geração; de lâmpadas e luminárias eficientes e de controle de presença;

II – Gestão e economia da água, mediante: captação de água de chuva para irrigação, limpeza e descargas; filtragem e reutilização de águas servidas e medição individual do consumo de água;

III – Gestão dos resíduos da edificação mediante coleta seletiva;

IV – Conforto termoacústico, mediante utilização de material para isolamento térmico e acústico;

V – Acessibilidade, mediante uso de barras de apoio em sanitários, piso antiderrapante, iluminação adequada, corrimãos, substituição de escadas por rampas, fechaduras invertidas e eliminação de quinas e assentamento de portas largas.

O § 1º do art. 33 estabeleceu o prazo de 03 anos de validade para as mencionadas isenções, com exceção do inciso III, com a possibilidade de serem renovadas indefinidamente, desde que preenchidos os requisitos a serem estabelecidos.

Com relação à isenção do IPTU em favor do servidor público municipal prevista no inciso V do art. 32, recentemente foi julgada procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2016.012877-8 proposta pelo Ministério Público Estadual em trâmite no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte - TJRN, que declarou a inconstitucionalidade do citado dispositivo, tendo ocorrido o trânsito em julgado da decisão²¹⁹.

²¹⁹ RIO GRANDE DO NORTE. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte - TJRN. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 2016.012877-8**. Ementa: o tribunal, à unanimidade, julgou procedente o pedido, declarando a inconstitucionalidade material do art. 32, inciso v, bem como parcialmente dos incisos ii (suprimindo o complemento "e v") e iii (extirpando a expressão "ou certidão da condição de servidor público efetivo, na hipótese do inciso v do art. 32") do art. 33, §3º, todos do código tributário do município do Mossoró/RN (lei nº 538/90), com efeitos ex tunc, nos termos do voto do relator. Foi lido o acórdão e aprovado. Requerente: Procurador Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte. Requeridos: Câmara Municipal de Mossoró e Município de Mossoró. Relator: Des. Cornélio Alves. Dje Ano 13. Natal/RN, 15 ago. 2019. Disponível em: <https://diario.tjrn.jus.br/djonline/goto.jsf>. Acesso em: 15 jun. 2020.

Ainda no CTM foram concedidas isenções de ISS, nos termos do § 5º do art. 60 aos seguintes grupos:

Art. 60, § 5º - São isentos do imposto:

I – As representações teatrais, concertos de música clássica, exibições de balé, espetáculos folclóricos e circenses, recitais, shows musicais, exibições cinematográficas, quermesses e espetáculos similares, quando realizados por entidades sem fins lucrativos e regularmente constituídas;

II – O motorista de taxi ou o mototaxista que exercer, ele próprio a atividade em veículo de sua propriedade, desde que, possua apenas um (01) automóvel cadastrado no órgão competente da Prefeitura de Mossoró, destinado à referida prestação de serviço.

III – Os artífices, como tais, considerados aqueles não formalmente estabelecidos, aqueles sem porta aberta para via pública e trabalhando por conta própria e sem empregados;

Para que se tenha a exata percepção da amplitude na concessão dos benefícios tributários por meio do CTM, deve ser mencionado que em diversos dispositivos de seu texto foram concedidos outros incentivos relacionados a outros tributos, como o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos - ITBI e taxas municipais, além dos que ora são descritos.

3.1.7. Exercício de 2014

Seguindo a mesma política tributária de exercícios anteriores, em 30 de dezembro de 2014 foi promulgada a Lei complementar nº 108²²⁰ renovando a redução de base de cálculo do IPTU para o ano seguinte, de 2015, mantendo as mesmas condições e até os mesmos percentuais da legislação do exercício anterior, quais sejam, 30%, 15% e 5%.

3.1.8. Exercício de 2015

²²⁰ MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 108, de 30 de dezembro de 2014**. Dispõe sobre o lançamento do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana — IPTU — relativo ao exercício de 2015, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2015]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7038_texto_integral Acesso em: 26 mai. 2020.

Adiante, em 06 de março de 2015 foi publicada a Lei Complementar n. 112/2015²²¹, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, do Município de Mossoró, destinado a criar alternativas à regularização de créditos tributários devidos por pessoa física ou jurídica à Fazenda Pública Municipal, inscritos ou não na dívida ativa, parcelados ou não, que se encontrassem em fase de cobrança administrativa ou judicial, independentemente se constituídos ou lançados e cujo fato gerador tivesse ocorrido até 31 de dezembro de 2014.

O referido benefício era tão abrangente que o seu art. 3º dispôs que a consolidação dos débitos objeto do programa deveria incluir todos aqueles existentes em nome da pessoa física ou jurídica, na condição de contribuinte ou responsável, constituídos ou não, inclusive os acréscimos legais relativos à multa, de mora ou de ofício, a juros moratórios e demais encargos, determinados nos termos da legislação vigente à época dos respectivos fatos geradores, observado o disposto no art. 1º, § 2º da lei, que excepcionava apenas os créditos relativos ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis *Inter-Vivos* – ITBI; ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU – cujo fato gerador tivesse ocorrido no exercício de 2015; bem como, os débitos relativos à Taxa de Localização e Funcionamento – TLF – cujo fato gerador tivesse ocorrido no exercício de 2015.

Os créditos tributários abrangidos pelo REFIS, nos termos do art. 7º, permitiam desconto incidente sobre os valores de multa e juros moratórios, no percentual de 90%, para o caso de liquidação em parcela única; de 70%, para o caso de liquidação de 02 a até 12 parcelas mensais e sucessivas; e de 50%, para o caso de liquidação em 13 a até 36 parcelas mensais e sucessivas.

Quanto ao prazo, o art. 6º previu que o contribuinte interessado deveria requerer sua adesão ao REFIS em até 30 dias, contados da vigência da lei, podendo o referido prazo vir a ser prorrogado ou reaberto por igual período e por até 03 vezes. Mais adiante, a Lei Complementar n. 116/2015²²² promoveu alteração no art. 6º da Lei

²²¹ MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 112, de 06 de março de 2015.** Institui o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS – do município de Mossoró, para pessoas físicas e jurídicas, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2015]. Disponível em: <http://jom.prefeiturademossoro.com.br/2015/03/06/jom-n-294/>. Acesso em: 30 dez. 2019.

²²² MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 116, de 12 de agosto de 2015.** Altera os artigos 235 e 326 da Lei Complementar nº 96, de 12 de dezembro de 2013, acrescenta o § 3º ao art. 3º e altera a redação do art. 6º, ambos da Lei Complementar nº 112, de 06 de março de 2015. Disponível em:

Complementar n. 112/2015 para dispor que o referido prazo poderia ser prorrogado na forma que a Administração Pública julgasse conveniente.

Ainda neste exercício, nos mesmos percentuais e condições do ano anterior, 30% e 15%, a Lei complementar nº 120, de 16 de dezembro de 2015²²³ permaneceu com a política de redução de base de cálculo do IPTU para o exercício subsequente, no caso o de 2016.

3.1.9. Exercício de 2016

Posteriormente, a Lei Complementar n. 122/2016²²⁴, que alterou disposições da Lei Complementar n. 112/2015 e da Lei Complementar n. 116/2015, prorrogou novamente o prazo de adesão ao REFIS, adotando como data-limite 31 de dezembro de 2016.

Assim, destaque-se que o benefício tributário em análise efetivamente esteve em vigor da data de 06 de março de 2015 a 31 de dezembro de 2016, ou seja, por quase 02 anos.

3.1.10. Exercício de 2017

Em março de 2017 restou editada a Lei Complementar n. 132/2017²²⁵, que instituiu o Programa “Cidadão em Dia” para os contribuintes do Imposto sobre a

http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7081_texto_integra. Acesso em: 30 dez. 2019.

²²³ MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 120, de 16 de dezembro de 2015**. Dispõe sobre o lançamento do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana — IPTU — relativo ao exercício de 2016, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2016]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7085_texto_integral Acesso em: 26 mai. 2020.

²²⁴ MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 122, de 16 de dezembro de 2015**. Altera disposições da Lei Complementar nº. 112, de 06 de março de 2015, e da Lei Complementar nº. 116, de 12 de agosto de 2015. Mossoró: Câmara Municipal, [2015]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7087_texto_integral Acesso em: 30 dez. 2019.

²²⁵ MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 132, de 28 de março de 2017**. Institui o Programa CIDADÃO EM DIA para os contribuintes do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2017]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/3231_texto_integral. Acesso em: 30 dez. 2019.

Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), com a finalidade de conferir descontos quando do lançamento anual do citado tributo.

O parágrafo único do art. 1º estabeleceu que a redução concedida seria fixada anualmente por Decreto, nos termos do parágrafo único do art. 160 do Código Tributário Nacional — Lei Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, e, para o exercício de 2017, seria expressa nos seguintes percentuais: 30%, desde que o recolhimento do imposto fosse realizado em quota única até a data fixada como vencimento; ou 10% para pagamento do imposto em até 08 parcelas, observado o calendário de vencimento da respectiva parcela.

Diferentemente dos benefícios estabelecidos pelo REFIS, o Programa “Cidadão em Dia” favoreceu apenas contribuintes adimplentes, pois somente podia usufruir o contribuinte que estivesse em situação tributária regular em relação ao recolhimento do IPTU nos exercícios anteriores ao do ano de lançamento.

O Decreto n. 5164/2017²²⁶ definiu os descontos relacionados ao Programa “Cidadão em Dia” para o exercício de 2018, e em seu art. 3º fixou a redução nos seguintes percentuais: 25% se recolhido, integralmente, até o dia 02/04/2018, data definida como vencimento para pagamento da quota única; 12% para pagamento do imposto em até 06 parcelas mensais, desde que quitadas nas respectivas datas de vencimento de cada parcela; e 6% para pagamento do imposto em até 10 parcelas, desde que quitadas nas respectivas datas de vencimento de cada parcela.

Adiante, em 12 de julho de 2017, a Lei 3.566²²⁷ instituiu o Programa de Parcelamento Incentivado – PPI destinado a promover a liquidação de créditos tributários municipais vencidos até 31 de dezembro de 2016, relativos a valores inscritos ou não em dívida ativa, constituídos ou não, em fase de cobrança administrativa ou judicial, em especial, aos seguintes tributos: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), cujo fato gerador tivesse ocorrido até 31/12/2016; Imposto

²²⁶ MOSSORÓ. **Decreto nº 5164, de 18 de dezembro de 2017**. Fixa o Calendário para fins de pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) para o exercício de 2018, promove a correção monetária dos valores expressos em moeda corrente na Lei Complementar nº 96/2013-CTM, define descontos relacionados ao Programa “CIDADÃO EM DIA” instituído pela Lei Complementar nº 132/2017, e dá outras providências. Mossoró, RN, [2017]. Disponível em: https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_246Ftig3330Nvuda77946bxsP6223uk.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

²²⁷ MOSSORÓ. **Lei nº 3566, de 12 de julho de 2017**. Dispõe sobre o Programa de Parcelamento Incentivado - PPI, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2017]. Disponível em: <https://www.prefeiturademossoro.com.br/jom/jom415a.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2019

sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), cujo fato gerador tivesse ocorrido em anos anteriores ao exercício de 2017; e Taxas Municipais decorrentes do exercício do poder de polícia ou da utilização efetiva ou potencial do serviço público municipal específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, para fatos geradores ocorridos antes de 2017.

Segundo o art. 5º da citada lei, a consolidação dos débitos deveria resultar da soma dos valores relacionados ao principal, inclusive os valores relativos a multas pelo não recolhimento de créditos tributários; atualização monetária; multa moratória; juros; multa por infração; honorários advocatícios, no caso de execução fiscal ajuizada, embargada ou não; e demais acréscimos legais, devidos na forma da legislação tributária municipal.

Nos termos do art. 6º da legislação em comento, o contribuinte que aderisse ao PPI deveria recolher o valor do débito consolidado, com os seguintes percentuais de redução exclusivamente nos acréscimos legais: 80% no caso de pagamento do débito em uma única parcela; 75% no caso de pagamento do débito em 2 até 6 parcelas; 70%, de 7 até 12 parcelas; 65%, de 13 até 24 parcelas; 60%, de 25 até 36 parcelas; 55%, de 37 até 48 parcelas; e 50%, de 49 até 60 parcelas.

Quanto ao prazo, o art. 4º estabeleceu 60 dias, disciplinando que a adesão ao PPI deveria “ser requerida até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da publicação” da lei, e o seu § 5º determinou também que o Poder Executivo Municipal poderia prorrogar o prazo, mediante decreto e uma única vez, por até 30 dias, desde que entendesse conveniente e oportuno.

O Decreto n. 5.103/2017²²⁸ regulamentou a Lei 3.566/2017 e dispôs sobre o PPI, fixando objetivamente o prazo em que vigoraria o citado benefício, qual seja, de 01 de agosto a 29 de setembro de 2017. O Decreto n. 5.133/2017²²⁹ prorrogou o prazo até a data de 27 de outubro de 2017.

²²⁸ MOSSORÓ. **Decreto nº 5103, de 28 de julho de 2017**. Regulamenta a Lei nº 3.566, de 12 de julho de 2017, que dispõe sobre o Programa de Parcelamento Incentivado – PPI, de Créditos Tributários da Fazenda Pública Municipal, e dá outras providências. Mossoró, RN, [2017]. Disponível em: https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_183TQKU1529yFAnX51433yOMu6869MW.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

²²⁹ MOSSORÓ. **Decreto nº 5133, de 28 de setembro de 2017**. Prorroga o prazo de adesão ao Programa de Parcelamento Incentivado – PPI de Créditos Tributários da Fazenda Pública Municipal e dá outras providências. Mossoró, RN, [2017]. Disponível em: https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_343ccSZ8263ygUSP67711BpMb3069IX.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

3.1.11. Exercício de 2018

No ano de 2018 foi realizado o denominado “Mutirão Fiscal”, instituído por meio do Decreto n. 5.253/2018²³⁰, regulamentando o art. 219 do Código Tributário Municipal (Lei Complementar n. 96/2013²³¹), cuja redação dispõe que *em sede de Execução Fiscal será permitida transação apenas no que concerne aos juros e correção monetária, não podendo importar em redução superior a 50%*.

A mencionada iniciativa consistiu na realização de um mutirão de conciliações em Execuções Fiscais promovido pela Procuradoria Geral do Município - PGM e pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte - TJRN, durante a Semana Nacional da Conciliação, proposta pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ, no período de 5 a 9 de 2018.

A transação delineada pelo decreto em questão admitiu a redução dos encargos, juros e correção monetária incidentes sobre o crédito tributário exequendo, limitada a 50% dos acréscimos, sendo este percentual na hipótese de adimplemento integral à vista ou parcelamento em até 12 parcelas; 45%, quando do parcelamento em 13 até 24 parcelas; ou de 40%, em havendo parcelamento de 25 até 60 parcelas.

Ao final de 2018, o Decreto 5.300/2018²³² definiu os descontos do já mencionado Programa “Cidadão em Dia” para o exercício de 2019 em 20% se recolhido, integralmente, até o dia 29/03/2019, data definida como vencimento para pagamento da quota única; e em 5% para pagamento do imposto em até 08 parcelas mensais, desde que quitadas nas respectivas datas de vencimento de cada parcela.

²³⁰ MOSSORÓ. **Decreto nº 5253, de 29 de agosto de 2018.** Regulamenta o art. 219 da Lei Complementar nº. 96, de 12 de dezembro de 2013 – Código Tributário do Município, dispõe sobre o Mutirão Fiscal e dá outras providências. Mossoró, RN, [2018]. Disponível em: https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_260iMIv3969MeGRM40514MpKh8912qE.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

²³¹ BRASIL (Município). Lei Complementar nº 096, de 12 de dezembro de 2013. **Institui o Código Tributário do Município de Mossoró e dá outras providências.** Mossoró, RN. Disponível em: https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_592GJfd1905dfyx059474NYrc1817JP.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

²³² MOSSORÓ. **Decreto nº 5300, de 20 de dezembro de 2018.** Fixa o Calendário para fins de pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) para o exercício de 2019, promove a correção monetária nos valores expressos em moeda corrente na Lei Complementar nº 96/2013-CTM, define descontos relacionados ao Programa “CIDADÃO EM DIA” instituído pela Lei Complementar nº 132/2017, e dá outras providências. Mossoró, RN, [2018]. Disponível em: https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_405gsQi8673OrmlW05584jJbo1075nJ.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

3.1.12. Exercício de 2019

Em 2019, a Lei 3.701, de 23 de janeiro de 2019²³³ dispôs sobre outro Programa de Parcelamento Incentivado – PPI, também destinado a promover a liquidação de créditos tributários inscritos ou não em dívida ativa, constituídos ou não, em fase de cobrança administrativa, em especial tendo como objeto os seguintes tributos, cujos respectivos fatos geradores tivessem ocorrido em anos anteriores a 2018: IPTU; Taxa de Coleta de Lixo; Taxa de Localização e Funcionamento; e ISSQN, este cujo fato gerador tivesse ocorrido até o último dia do mês anterior à data de publicação da lei.

A exemplo do PPI anterior, nos termos do art. 6º, o contribuinte que aderisse ao programa deveria recolher o valor do débito consolidado, com os seguintes percentuais de redução exclusivamente nos acréscimos legais: 80%, no caso de pagamento do débito em uma única parcela; 75%, no caso de pagamento do débito em 2 até 6 parcelas; 70%, de 7 até 12 parcelas; 65%, de 13 até 24 parcelas; 60%, de 25 até 36 parcelas; 55%, de 37 até 48 parcelas; ou 50%, de 49 até 60 parcelas.

O Decreto n. 5.317/2019²³⁴ regulamentou os pormenores a respeito do PPI 2019, tendo fixado no § 1º do art. 4º que a adesão ao programa deveria ser realizada em até, no máximo, 60 dias, contados do décimo dia do mês seguinte ao da sua publicação, podendo este prazo ser prorrogado mediante decreto e uma única vez, por até 30 dias (§ 5º).

Por fim, em 2019 ocorreu o chamado “Mutirão Fiscal Pré-Processual”, instituído pelo Decreto n. 5.509/2019²³⁵, autorizando a realização, durante o período de 25 a 28 de novembro de 2019, nos termos e condições do citado Decreto nº 5.253/2018, de transação judicial a ser realizada em parceria com o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte – TJRN, com relação aos títulos executivos extrajudiciais

²³³ MOSSORÓ. **Lei nº 3701, de 23 de janeiro de 2019**. Dispõe sobre o Programa de Parcelamento Incentivado - PPI, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2019]. Disponível em: <http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/5130_texto_integral>. Acesso em: 30 dez. 2019.

²³⁴ MOSSORÓ. **Decreto nº 5317, de 07 de fevereiro de 2019**. Regulamenta a Lei nº 3.701, de 23 de janeiro de 2019, que dispõe sobre o Programa de Parcelamento Incentivado – PPI de créditos tributários e dá outras providências. Mossoró, RN, [2019]. Disponível em: https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_008KUrj5993JEVUy29398MGTc6997Ai.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

²³⁵ MOSSORÓ. **Decreto nº 5509, de 23 de setembro de 2019**. Autoriza a realização do Mutirão Fiscal, de que trata o Decreto nº 5253, de 29 de agosto de 2018. Mossoró, RN, [2019]. Disponível em: <http://jom.prefeiturademossoro.com.br/wp-content/uploads/2019/09/528B.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2019.

(Certidões de Dívida Ativa – CDA) que estivessem sob a responsabilidade da Procuradoria Geral do Município de Mossoró - PGMM e que não fossem objeto de Execução Fiscal.

De forma a facilitar a compreensão e obter um resumo mais objetivo dos benefícios tributários concedidos pelo município de Mossoró ao longo do período de 2009 a 2019, segue uma tabela ilustrando as principais informações sobre os atos normativos concessivos, que foram especificadas acima.

Tabela 1: Normas concessivas de incentivos²³⁶

EXERCÍCIOS	ATOS NORMATIVOS CONCESSIVOS	BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS CONCEDIDOS (IPTU e ISS)
2005 a 2013 ²³⁷	Lei n. 2.046/2005 ²³⁸	Concedeu descontos de 50% sobre o valor principal e acréscimos do IPTU.
2009	Lei n. 2.447/2008 ²³⁹	Programa Pró-Superior – estabeleceu o direito das Instituições Particulares de Ensino Superior compensarem o valor de bolsas de estudos concedidas com o ISS devido, limitado a 5% da receita anual.
	Lei n. 2.489/2009	Autorizou a prefeitura a realizar sorteios para contribuintes de IPTU, limitando o total dos bens sorteados a até R\$ 80.000,00.
		Concedeu isenção de IPTU e de ISS em relação às construções enquadradas no Programa Minha Casa Minha Vida, extensível até o exercício de 2019.
	Lei n. 2.560/2009	Concedeu redução da base de cálculo do IPTU para o exercício de 2010 (55%, 35% ou 20%).

²³⁶ Tabela de elaboração própria.

²³⁷ Período incluído em razão da existência de legislação promulgada no ano de 2005, mas que vigorou até o final de 2013.

²³⁸ Esta lei somente restou revogada com a promulgação da Lei Complementar municipal nº 096, de 12 de dezembro de 2013, o intitulado Código Tributário Municipal – CTM.

²³⁹ Esta lei entrou em vigor no final de 2008, passando a ter repercussão financeira somente a partir de 2009.

2010	Lei Complementar n. 48/2010	Concedeu redução da base de cálculo do IPTU para o exercício de 2011 (50%, 30% ou 15%).
2011	Lei Complementar n. 63/2011	Concedeu redução da base de cálculo do IPTU para o exercício de 2012 (45%, 25% ou 15%).
2012	Lei n. 2.843/2012	Concedeu isenção de IPTU por um período de 05 anos para os contribuintes que adotassem crianças carentes.
	Lei Complementar n. 77/2012	Concedeu redução da base de cálculo do IPTU para o exercício de 2013 (40%, 20% ou 10%).
2013	Lei Complementar n. 90/2013	Concedeu redução da alíquota do ISS para 2%, pelo prazo de 10 anos, e isenção de IPTU e taxas em favor de empresas que operassem como Unidade Central de Atendimento – <i>Call Center</i> .
	Lei n. 3.080/2013	Concedeu desconto de 10% sobre o ISS em favor das empresas que preenchessem seus postos de trabalho com o percentual mínimo de 10% com a contratação de pessoas com deficiência.
	Lei Complementar n. 97/2013	Concedeu redução da base de cálculo do IPTU para o exercício de 2014 (30%, 15% ou 5%).
	Lei Complementar n. 93/2013 - CTM	Concedeu diversas isenções de IPTU e ISS.
2014	Lei Complementar n. 108/2014	Concedeu redução da base de cálculo do IPTU para o exercício de 2015 (30%, 15% ou 5%).
2015	Lei Complementar n. 112/2015 (prorrogada pela Lei Complementar n. 116/2015)	Instituiu o REFIS e concedeu descontos sobre os valores de multa e juros moratórios incidentes em créditos tributários (ISS e IPTU estavam incluídos) em atraso (90%, 70% ou 50%)
	Lei Complementar n. 120/2015	Concedeu redução da base de cálculo do IPTU para o exercício de 2016 (30% ou

		15%).
2016	Lei Complementar n. 122/2016 (alterou disposições da Lei Complementar n. 112/2015 e Lei Complementar n. 116/2015)	Prorrogou o REFIS até 31/12/2016 e concedeu descontos sobre os valores de multa e juros moratórios incidentes em créditos tributários (ISS e IPTU estavam incluídos) em atraso (90%, 70% ou 50%).
2017	Lei Complementar n. 132/2017	Instituiu o Programa Cidadão em Dia e concedeu descontos sobre o IPTU, lançado em 2017, em favor de contribuintes adimplentes (30% ou 10%).
	Decreto n. 5.164/2017	Definiu os descontos de IPTU relacionados ao Programa Cidadão em Dia para o exercício de 2018, em favor de contribuintes adimplentes (12% ou 6%).
	Lei n. 3.566 (Decreto n. 5.103/2017 regulamentou a lei e fixou o prazo para vigorar o benefício. O Decreto n. 5.133/2017 prorrogou novamente até 27/10/2017).	Instituiu o PPI e concedeu descontos sobre os acréscimos legais incidentes em créditos tributários (ISS e IPTU estavam incluídos) em atraso (80%, 75%, 70%, 65%, 60%, 55% ou 50%).
2018	Decreto n. 5.253/2018 (regulamentou o art. 219 da Lei Complementar n. 96/2013 – CTM).	Possibilitou um mutirão de conciliações em Execuções Fiscais e concedeu descontos sobre os encargos, juros e correção monetária incidentes sobre o crédito exequendo, limitados a 50% dos acréscimos (50%, 45% ou 40%).
	Decreto 5.300/2018	Definiu os descontos de IPTU relacionados ao Programa Cidadão em Dia para o exercício de 2019, em favor de contribuintes adimplentes (20% ou 5%).
2019	Lei 3.701/2019 (Decreto 5.317/2019 regulamentou o PPI e estabeleceu o prazo máximo de 90 dias para a sua validade).	Dispôs sobre outro PPI e concedeu descontos sobre os acréscimos legais incidentes em créditos tributários (ISS e IPTU estavam incluídos) em atraso (80%, 75%, 70%, 65%, 60%, 55% ou 50%).
	Decreto n. 5.509/2019	Autorizou a realização de

		Mutirão Fiscal Pré-Processual e concedeu descontos sobre os encargos, juros e correção monetária com relação às CDAs que não fossem objeto de execução fiscal, limitados a 50% dos acréscimos (50%, 45% ou 40%).
--	--	--

3.2. DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS PREVISTOS OU REALIZADOS SEGUNDO ÀS LEIS ORÇAMENTÁRIAS ANUAIS – LOAS E A (DES)OBEDIÊNCIA À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF

Feita a descrição de todos os gastos tributários realizados pelo ente municipal dentro do período objeto da pesquisa, especificamente no que se restringe ao IPTU e ao ISS, cumpre fazer uma análise a respeito da obediência ou não aos requisitos estabelecidos pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nas leis orçamentárias anuais - LOAs dos exercícios de 2009²⁴⁰, 2010²⁴¹, 2011²⁴², 2012²⁴³ e 2013²⁴⁴, no campo destinado à estimativa e compensação da renúncia de receita, continha a informação “sem movimento” ou mesmo estava com os campos

²⁴⁰ MOSSORÓ. **Lei nº 2435, de 14 de julho de 2008**. Dispõe as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2009 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2008]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9727_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

²⁴¹ MOSSORÓ. **Lei nº 2531, de 29 de julho de 2009**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2010 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2009]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/8897_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

²⁴² MOSSORÓ. **Lei nº 2639, de 12 de julho de 2010**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2011 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2010]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9112_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

²⁴³ MOSSORÓ. **Lei nº 2772, de 03 de novembro de 2011**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2012 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2011]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9551_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

²⁴⁴ MOSSORÓ. **Lei nº 2916, de 06 de setembro de 2012**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2013 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2012]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9860_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

zerados, tanto para o exercício atual como para os dois seguintes, o que demonstra de imediato o evidente descumprimento da LRF, haja vista que durante os mencionados exercícios foram concedidas diversas desonerações tributárias.

Na Lei Orçamentária Anual de 2014²⁴⁵ foram inseridos valores renunciados nos anos de 2012 a 2015, no importe de R\$ 2.500.000,00 com incentivos tributários relativos ao ISS no Programa Pró-Superior, que consistia na concessão de bolsas de ensino superior; bem como, foi informado que no exercício de 2012 foram renunciadas as quantias de R\$ 2.397.116,78 em relação ao ISS e R\$ 156.183,05 ao IPTU, no tocante ao Programa “Minha Casa Minha Vida”.

Neste ponto, chama-se a atenção para o fato de que as renúncias relativas aos anos de 2012 e 2013 somente foram incluídas na LOA de 2014, o que passa ao largo do objetivo proposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Na Lei Orçamentária Anual de 2015²⁴⁶ foram previstos os seguintes gastos tributários: R\$ 2.500.000,00 com incentivos tributários relativo ao ISS no Programa Pró-Superior em favor de Instituições de Ensino Superior privadas, no que tange aos exercícios de 2013 a 2016; além de R\$ 2.338.606,64 referentes à renúncia de receita de ISS, IPTU e ITBI em virtude do Programa “Minha Casa Minha Vida”.

Em 2016²⁴⁷, a Lei Orçamentária Anual previu renúncia de R\$ 2.500.000,00 relacionada ao ISS em razão do Programa Pró-Superior, dos exercícios de 2015 a 2018; e de R\$ 2.320.000,00 em virtude dos gastos tributários com o ISS, IPTU e ITBI no Programa “Minha Casa Minha Vida”.

²⁴⁵ MOSSORÓ. **Lei nº 3048, de 19 de julho de 2013**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2014 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2013]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/10107_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

²⁴⁶ MOSSORÓ. **Lei nº 3183, de 02 de julho de 2014**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2015 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2014]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/10259_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

²⁴⁷ MOSSORÓ. **Lei nº 3304, de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2016 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2015]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9959_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

Além disso, houve a previsão de renúncia de R\$ 4.456.697,00 para o exercício de 2015, R\$ 1.756.173,00 para 2016 e R\$ 1.175.173,00 para 2017, em relação ao programa de recuperação de créditos intitulado REFIS.

Como estimativa de renúncia de receita para o exercício de 2017, a Lei Orçamentária Anual²⁴⁸ previu R\$ 2.500.000,00 de gasto tributário relacionado ao ISS no Programa Pró-Superior, efetuado e previsto, para os anos de 2016 a 2019.

Já em relação ao Programa “Minha Casa Minha Vida” foram estimados como renunciados os valores de R\$ 2.338.606,58 em 2016, e a serem renunciadas as quantias de R\$ 2.525.695,17 em 2017, R\$ 2.753.007,73 em 2018, e R\$ 3.000.778,43 em 2019.

E por fim, foram renunciados R\$ 1.756.173,00 em 2016, com previsão de renúncia de R\$ 1.280.938,57 em 2017, R\$ 1.396.223,04 em 2018 e R\$ 1.521.883,11 em 2019 no programa de recuperação de créditos (REFIS/PPI).

No total, em 2017 foram estimados como renúncia de receita os valores de R\$ 26.573.306,00 em relação a incentivos tributários concedidos sobre o IPTU, ISS, ITBI e taxas nos programas Pró-Superior, Minha Casa Minha Vida e REFIS/PPI.

Os números dos gastos tributários previstos na LOA de 2018²⁴⁹ foram muitos parecidos com os do exercício anterior. A mesma previsão de renúncia de R\$ 2.500.000,00 relacionada ao ISS no Programa Pró-Superior, de 2017 a 2020.

Quanto ao programa “Minha Casa Minha Vida”, houve previsão de R\$ 2.525.693,00 renunciados em 2017, praticamente igualando à previsão da lei antecedente; R\$ 3.269.999,00 previstos para 2018, superando a previsão da LOA anterior; R\$ 3.000.483,00 a serem renunciados em 2019, valor muito equivalente ao previsto na LOA de 2017; e R\$ 3.180.734,00 a serem renunciados em 2020.

Já no que se refere aos valores renunciados com o Programa de Recuperação de Créditos (PPI) foram repetidas para os anos de 2017 a 2019 as quantias previstas na LOA de 2017, tendo sido acrescentado o total previsto para 2020 de R\$ 1.613.496,00.

²⁴⁸ MOSSORÓ. **Lei nº 3525, de 12 de janeiro de 2017**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2017 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2017]. Disponível em: <http://168.232.152.232:8282/transparencia/docs/LEI%203525-2017%20LDO%202017.pdf>. Acesso em: 26 mai. 2020.

²⁴⁹ MOSSORÓ. **Lei nº 3561, de 11 de julho de 2017**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2018 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2017]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/3257_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

Assim, no exercício de 2018 houve a previsão total de R\$ 27.789.588,00 em gastos tributários dispendidos pelo município de Mossoró na forma de incentivos tributários concedidos sobre vários tributos municipais, como IPTU, ISS, ITBI e taxas, disciplinados pelas leis que instituíram os programas Pró-Superior, Minha Casa Minha Vida e REFIS/PPI.

Por fim, a LOA de 2019²⁵⁰, no tocante à estimativa de renúncia de receita, repetiu a previsão de R\$ 2.500.000,00 para os anos de 2018 a 2020, aumentando para R\$ 3.000.000,00 em 2021, em relação ao Programa Pró-Superior.

Quanto ao Programa Minha Casa Minha Vida foram renunciados em 2018 R\$ 2.753.007,00; e inserida nas previsões de 2019 a quantia de R\$ 3.000.777,00; em 2020, R\$ 3.135.812,00; e em 2021, R\$ 3.276.923,00.

Em relação ao PPI foram repetidos os valores de 2018 e 2019 previstos na LOA de 2018; R\$ 1.590.368,00 em 2020 e R\$ 1.661.934,00 em 2021, referentes aos gastos tributários efetuados e previstos.

Verifica-se, então, que na LOA de 2019 foram expressas renúncias de receita que totalizaram R\$ 28.836.927,00.

Para se fazer uma síntese dos gastos tributários previstos nas LOAs dos exercícios de 2009 a 2019, segue uma tabela contendo esses valores, destacando-se que os anos de 2009 a 2011 não estão elencados, em virtude dos incentivos tributários concedidos neste período não terem sido incluídos em nenhuma lei orçamentária anual, nem mesmo após a realização da renúncia correlata, como ocorreu com as desonerações ocorridas nos anos de 2012 e 2013, que somente foram incluídas nas LOAs de 2014 e 2015, respectivamente.

Tabela 2: Gastos tributários – LOAs²⁵¹

LOAS ²⁵²	Pró-superior	Minha Casa, Minha Vida	REFIS
---------------------	--------------	------------------------	-------

²⁵⁰ MOSSORÓ. **Lei nº 3644, de 24 de julho de 2018**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2019 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2018]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/4439_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

²⁵¹ Tabela de elaboração própria.

²⁵² Endereços eletrônicos das LOAS

LOA 2012	http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9551_texto_integral
LOA 2013	http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9860_texto_integral
LOA 2014	http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/10107_texto_integral

(Anos)	ISS	ISS	IPTU	
2012	R\$ 2.500.000,00	R\$ 2.397.116,78	R\$ 156.183,05	-
2013	R\$ 2.500.000,00	R\$ 1.348.020,88	R\$ 438.412,78	-
2014	R\$ 2.500.000,00	-	-	-
2015	R\$ 2.500.000,00	R\$ 1.340.000,00	R\$ 430.000,00	R\$ 4.456.697,00
2016	R\$ 2.500.000,00	R\$ 1.348.020,88	R\$ 438.412,72	R\$ 1.756.173,00 R\$ 1.175.173,00 ⁽²⁰¹⁷⁾
2017	R\$ 2.500.000,00	R\$ 1.455.862,55 R\$ 1.586.890,18 ⁽²⁰¹⁸⁾ R\$ 1.729.710,30 ⁽²⁰¹⁹⁾	R\$ 473.485,80 R\$ 516.099,52 ⁽²⁰¹⁸⁾ R\$ 562.548,48 ⁽²⁰¹⁹⁾	R\$ 1.280.938,57 R\$ 1.396.223,04 ⁽²⁰¹⁸⁾ R\$ 1.521.883,11 ⁽²⁰¹⁹⁾
2018	R\$ 2.500.000,00	R\$ 1.586.890,00 R\$ 1.455.862,00 ⁽²⁰¹⁷⁾ R\$ 1.729.715,00 ⁽²⁰¹⁹⁾ R\$ 1.833.403,00 ⁽²⁰²⁰⁾	R\$ 1.033.009,00 R\$ 473.485,00 ⁽²⁰¹⁷⁾ R\$ 562.546,00 ⁽²⁰¹⁹⁾ R\$ 596.301,00 ⁽²⁰²⁰⁾	R\$ 1.396.223,00 R\$ 1.280.938,00 ⁽²⁰¹⁷⁾ R\$ 1.521.883,00 ⁽²⁰¹⁹⁾ R\$ 1.613.496,00 ⁽²⁰²⁰⁾
2019	R\$ 2.500.000,00	R\$ 1.729.710,00 R\$ 1.586.890,00 ⁽²⁰¹⁸⁾ R\$ 1.807.547,00 ⁽²⁰²⁰⁾ R\$ 1.888.887,00 ⁽²⁰²¹⁾	R\$ 562.548,00 R\$ 516.099,00 ⁽²⁰¹⁸⁾ R\$ 587.863,00 ⁽²⁰²⁰⁾ R\$ 614.316,00 ⁽²⁰²¹⁾	R\$ 1.521.883,00 R\$ 1.396.223,00 ⁽²⁰¹⁸⁾ R\$ 1.590.368,00 ⁽²⁰²⁰⁾ R\$ 1.661.934,00 ⁽²⁰²¹⁾

De antemão, o que é verificado ao se fazer uma análise dos números contidos nas LOAs supramencionadas é que, em diversos momentos, elas trouxeram dados de renúncias ocorridas em exercícios anteriores, mas que não tinham sido previstas nos termos preconizados pela LRF.

Além disso, igualmente se observa que a maior parte dos diplomas legais que concederam desonerações tributárias durante o período de 2009 a 2019 deixou de ser considerada ou citada nas LOAs correspondentes, demonstrando outras graves inobservâncias no que se refere ao disposto no art. 14 da LRF.

Esses fatores iniciais são indicativos de que a política tributária do município de Mossoró nos últimos 10 anos contém diversos equívocos e precisa ser repensada e recalculada, não somente pelos aspectos jurídicos desobedecidos, mas pela necessidade de aplicar a teoria dos gastos tributários como forma de implementar uma política fiscal mais transparente e eficiente.

LOA 2015	http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/10259_texto_integral
LOA 2016	http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9959_texto_integral
LOA 2017	http://168.232.152.232:8282/transparencia/docs/LEI%203525-2017%20LDO%202017.pdf
LOA 2018	http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/3257_texto_integral
LOA 2019	http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/4439_texto_integral

3.3. ANÁLISE DA PROJEÇÃO DAS RECEITAS E DOS DADOS DE ARRECADAÇÃO MUNICIPAL

Para que se possa fazer uma apreciação mais fiel que identifique os aspectos do planejamento e a forma como os recursos públicos estão sendo geridos no município de Mossoró na última década, foram observados alguns dados que indicam a projeção das receitas e o valor global obtido com a arrecadação relacionada ao IPTU e ao ISS durante o período objeto da pesquisa.

A base de dados utilizada é oriunda do Sistema Integrado de Administração Tributária – SIAT, de responsabilidade da Secretaria Municipal da Fazenda - SEFAZ, e os gráficos e compilação dessas informações são fruto da pesquisa efetuada por Arthur Guilherme Silva Ferreira de Souza²⁵³, que tem trabalhado na construção de uma base de dados tributários de vários municípios e cedeu parte de sua coleta para realização desta pesquisa.

Ao verificar o procedimento de previsão de receita adotado pelo município de Mossoró até o exercício de 2016 não se consegue identificar a existência de um critério científico que tenha sido utilizado para a sua elaboração, o que leva a crer que foi realizado por meio de arbitramento, alcançado de forma aleatória através da comparação com os exercícios anteriores.

A partir do ano de 2017 a equipe técnica da Secretaria Municipal da Fazenda - SEFAZ propôs um modelo de projeção, usando uma fórmula matemática com um encadeamento lógico de execução para retratar ou simular o comportamento de determinada arrecadação, utilizando-se basicamente de parâmetros como preço, quantidade, série histórica e informações sobre alteração na legislação pertinente, baseado no modelo adotado pela Secretaria da Fazenda do Espírito Santo, multiplicando a arrecadação do período anterior pelos fatores a seguir²⁵⁴:

- Índice de preço que represente a variação inflacionária a que está sujeito o fator econômico gerador da arrecadação: O índice de

²⁵³ Servidor da Diretoria da Receita Municipal da SEFAZ e discente do mestrado acadêmico em ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN.

²⁵⁴ Segundo relatório elaborado pelo servidor da Diretoria da Receita Municipal da SEFAZ e mestrando Arthur Guilherme Silva Ferreira de Souza, matriculado no mestrado acadêmico em ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN.

inflação utilizado para correção dos valores históricos de arrecadação foi o **IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor**;

- O índice de crescimento utilizado para projeção do crescimento é o **PIB – Produto Interno Bruto**, o qual representa a soma de todos os bens e serviços finais produzidos no país, divulgada pelo Banco Central para o período da projeção;
- Um índice que represente os **esforços fiscais** na arrecadação tributária, calculado através de tendências e observações obtidas na série estudada.

Dito isto, serão analisadas as previsões de receitas para os exercícios de 2009 a 2019 e os valores efetivamente arrecadados com relação à receita obtida com o IPTU e o ISS, a fim de tentar compreender a existência ou não de um planejamento na implementação da política tributária municipal, para que posteriormente se possa verificar a eficiência ou não das escolhas realizadas pelos gestores municipais.

3.3.1 Análise da projeção das receitas e dos dados de arrecadação municipal em relação ao IPTU

Tomando-se como base a previsão de arrecadação e a sua ocorrência efetiva em termos de receita de IPTU, serão apresentados tabelas e gráficos, de forma a facilitar a compreensão a respeito das receitas municipais a partir das desonerações tributárias concedidas.

Tabela 3: Previsão e arrecadação - IPTU ²⁵⁵

Ano	Previsão	IPTU	
		Arrecadado	% de Sucesso
2009	2.000.000,00	2.153.904,85	108%
2010	2.000.000,00	2.461.314,26	123%
2011	2.350.000,00	3.948.615,02	168%
2012	3.200.000,00	4.904.898,56	153%
2013	9.232.976,00	5.593.869,72	61%
2014	6.860.000,00	7.542.093,18	110%
2015	14.840.300,00	8.564.378,01	58%
2016	16.619.291,00	9.687.126,56	58%
2017	19.943.149,00	13.716.872,50	69%

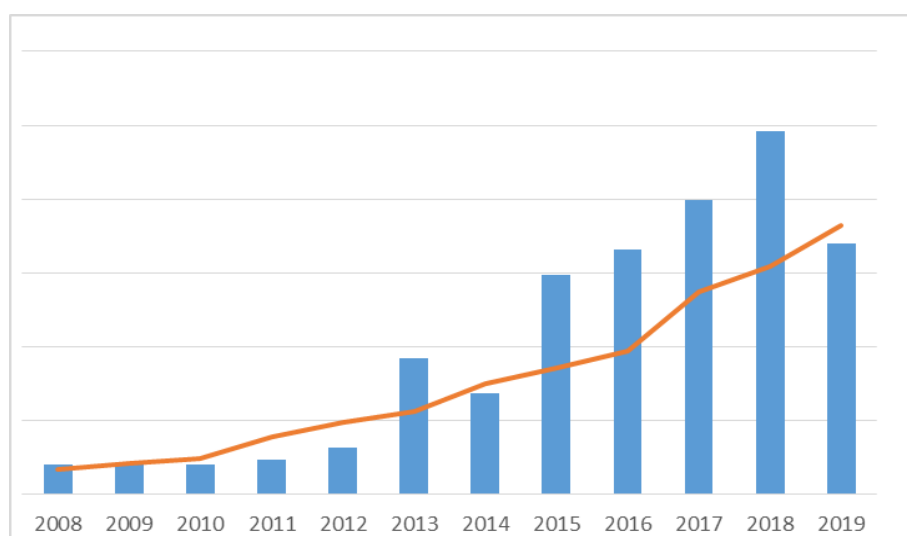
²⁵⁵ Tabela contida no relatório elaborado pelo servidor da Diretoria da Receita Municipal da SEFAZ e mestrando Arthur Guilherme Silva Ferreira de Souza, matriculado no mestrado acadêmico em ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN.

2018	24.561.335,00	15.412.537,33	63%
2019	17.006.043,00	18.218.739,81	107%

As projeções foram realizadas pela Secretaria Municipal de Administração - SEMAD, segundo informações contidas no relatório ora discutido, tendo este constatado que não foram observados nas projeções os critérios científicos adotados pela Secretaria Municipal da Fazenda - SEFAZ a partir de 2017, e que o grau de satisfatoriedade alcançado nos exercícios de 2009 a 2013 se deve exatamente à não observância de critérios de projeção, por se tratar de um arbitramento feito sem a verificação de nenhum estudo de caso, sendo, portanto, alheio a uma expectativa real ou pelo menos aproximada.

A seguir, uma representação gráfica do quadro exposto acima, contendo os dados de previsão (barra azul) e a curva da arrecadação efetiva (linha laranja):

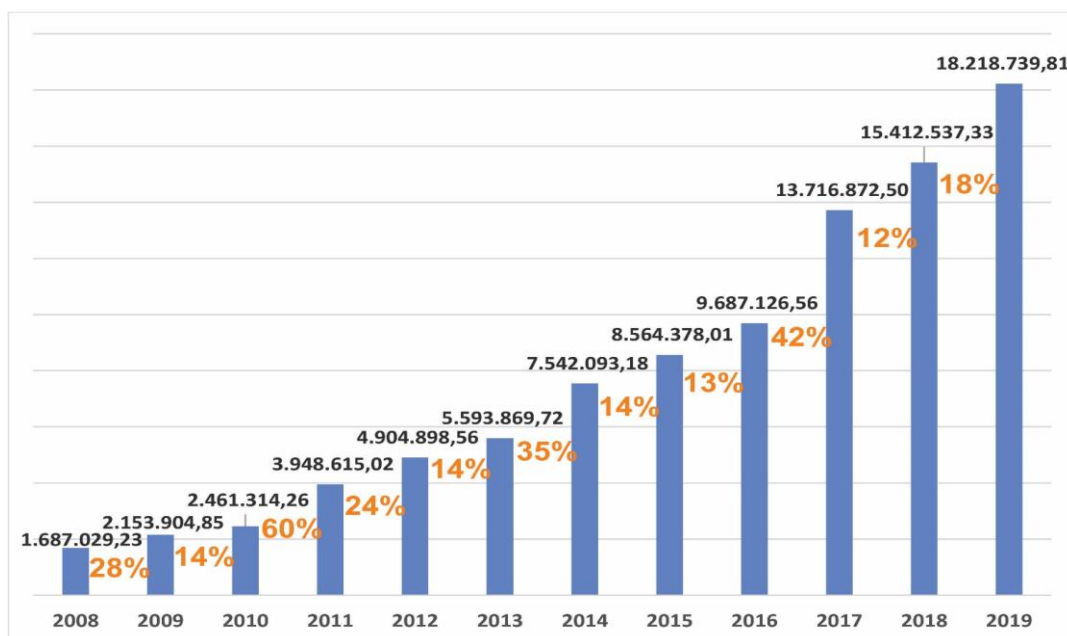
Gráfico 1: Previsão e arrecadação - IPTU ²⁵⁶



Adiante outro quadro, agora contendo o que efetivamente foi arrecadado com o IPTU (barra azul) e o percentual de variação de crescimento da arrecadação de um ano para o outro:

Gráfico 2: Variação de arrecadação - IPTU ²⁵⁷

²⁵⁶ Gráfico contido no relatório elaborado pelo servidor da Diretoria da Receita Municipal da SEFAZ e mestrando Arthur Guilherme Silva Ferreira de Souza, matriculado no mestrado acadêmico em ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN.



No quadro acima são apresentados os valores arrecadados com o IPTU, demonstrando o crescimento da arrecadação de um ano para o outro, o que revela avanços na capacidade arrecadatória do município de Mossoró. Noutro quadrante, percebe-se que a quantidade de leis concessivas de incentivos tributários diminuiu proporcionalmente ao longo dos anos, especialmente após o exercício de 2013, destacando-se, contudo, que o REFIS implementado em 2015 se estendeu de forma ininterrupta até o final do exercício de 2016, alcançando um longo lapso temporal de quase 02 (dois) anos.

Um dado importante destacado no relatório elaborado por Arthur Guilherme Silva Ferreira de Souza é que dos anos de 2014 a 2016 o município de Mossoró participou do Programa Nacional de Apoio à Gestão Administrativa e Fiscal dos Municípios Brasileiros (PNAFM)²⁵⁸, o que significou a realização de investimentos na Secretaria Municipal da Fazenda - SEFAZ, possibilitando, por exemplo, a concretização do trabalho de recadastramento imobiliário dos imóveis urbanos, importando na

²⁵⁷ Gráfico contido no relatório elaborado pelo servidor da Diretoria da Receita Municipal da SEFAZ e mestrando Arthur Guilherme Silva Ferreira de Souza, matriculado no mestrado acadêmico em ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN.

²⁵⁸ O Programa Nacional de Apoio à Gestão Administrativa e Fiscal dos Municípios Brasileiros – PNAFM faz parte da estratégia do Governo Federal desde 2002 para a consolidação e o aperfeiçoamento do pacto federativo constitucional, buscando o fortalecimento institucional dos órgãos responsáveis pela gestão administrativa e fiscal dos municípios brasileiros. Possui como objetivo geral buscar a estabilidade macroeconômica por meio de um equilíbrio fiscal autossustentável, fundado em uma política pública transparente e eficiente na gestão da receita e gasto público municipal. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/pnafm>

correção de uma antiga defasagem relacionada aos valores venais, que datava de 1993, e que repercutiu diretamente na base de cálculo do imposto, o que gerou um relevante incremento arrecadatório do exercício de 2017 em diante.

3.3.2 Análise da projeção das receitas e dos dados de arrecadação municipal em relação ao ISS

As mesmas projeções foram feitas em relação ao ISS, que já se mostraram mais variantes, o que o relatório²⁵⁹ credita à dependência do município de Mossoró em relação ao setor petrolífero, que teve suas atividades reduzidas ao longo dos últimos anos, com o encerramento de alguns campos de exploração, o que afetou diretamente a economia da cidade, com a consequente queda de arrecadação tributária direta em relação às empresas exploradoras de petróleo e às suas prestadoras de serviços. A tabela e os gráficos, a seguir, demonstram essa oscilação:

Tabela 4: Previsão e arrecadação - ISS ²⁶⁰

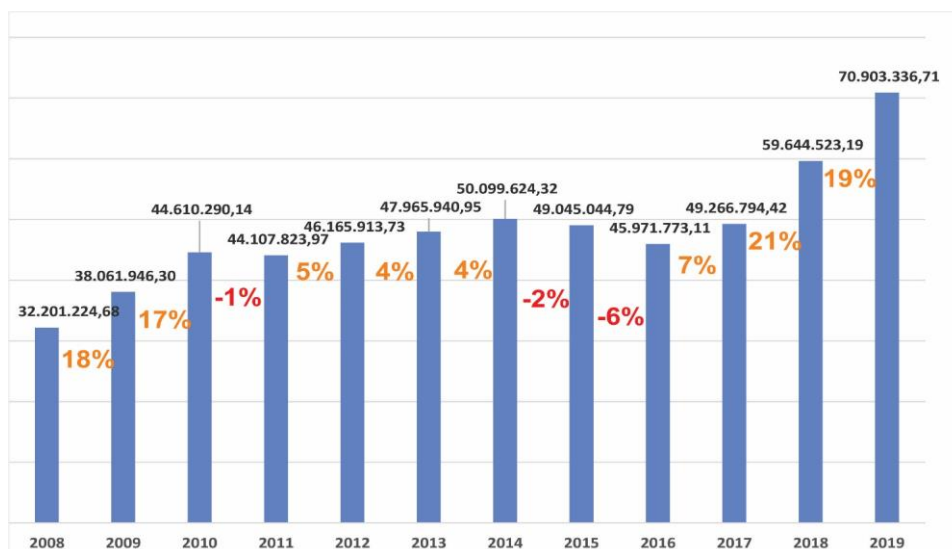
Ano	Previsão	ISS	
		Arrecadado	% de Sucesso
2009	30.808.000,00	38.061.946,30	124%
2010	38.700.000,00	44.610.290,14	115%
2011	43.000.000,00	44.107.823,97	103%
2012	43.000.000,00	46.165.913,73	107%
2013	48.961.648,00	47.965.940,95	98%
2014	54.813.000,00	50.099.624,32	91%
2015	64.698.410,00	49.045.044,79	76%
2016	72.454.179,00	45.971.773,11	63%
2017	87.484.102,00	49.266.794,42	56%
2018	86.176.702,00	59.644.523,19	69%
2019	58.303.541,00	70.903.336,71	122%

Gráfico 3: Variação de arrecadação - ISS²⁶¹

²⁵⁹ Relatório elaborado pelo servidor da Diretoria de Receitas Municipais da SEFAZ e mestrando Arthur Guilherme Silva Ferreira de Souza, matriculado no mestrado acadêmico em ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN.

²⁶⁰ Tabela contida no relatório elaborado pelo servidor da Diretoria da Receita Municipal da SEFAZ e mestrando Arthur Guilherme Silva Ferreira de Souza, matriculado no mestrado acadêmico em ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN.

²⁶¹ Gráfico contido no relatório elaborado pelo servidor da Diretoria da Receita Municipal da SEFAZ e mestrando Arthur Guilherme Silva Ferreira de Souza, matriculado no mestrado acadêmico em ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN.



Além disso, em 2016 foi realizado um diagnóstico do cenário econômico e político de Mossoró, segundo empreendedores e colaboradores das cadeias econômicas locais, sob condução do pesquisador e gestor de políticas públicas Pedro Augusto Filgueira Albuquerque²⁶², que demonstrou que ao longo dos últimos anos a cidade passou por graves dificuldades econômico-financeiras, especialmente pela queda de seus pilares econômicos (petróleo, sal, calcário e fruticultura), pela falta de perspectivas futuras (confiança nas lideranças locais) e pela falta de proximidade entre os ativos mais modernos que a cidade apresenta (polo universitário regional e cadeias econômicas alternativas).

A pesquisa utilizou-se de critérios qualitativos, buscando compreender em profundidade a realidade do cenário econômico e político de Mossoró, tendo sido entrevistados 30 (trinta) agentes, tanto dos setores econômicos, quanto representantes dos serviços de educação, dando-se preferência a profissionais com mais de 10 (dez) anos de experiência nas respectivas áreas e considerando a relevância das empresas no contexto local²⁶³.

Entre os problemas gerais listados pelos entrevistados está o formato de gestão pública adotado. No tocante às problemáticas da economia local foram citadas a pouca

²⁶² ALBUQUERQUE, Pedro Augusto Filgueira. **Diagnóstico do cenário econômico e político de Mossoró, realizado por empreendedores e colaboradores das cadeias econômicas locais – 2016**. Câmara de Dirigentes Lojistas de Mossoró – CDL. Mossoró, 2016. Disponível em: <http://www.cdlmossoro.com.br/images/cdl-diagnosticomossoroCompleto.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2019.

²⁶³ Ibid. p. 8-11.

atração de empresas e a distância entre o governo local e o setor empresarial²⁶⁴, apesar do grande número de incentivos tributários concedidos nos últimos 10 (dez) anos.

Também foi citada na pesquisa a falta de políticas de incentivo à industrialização e à geração de empregos, destacando que desde o fim de 2013 o município passou a enfrentar um processo de desindustrialização²⁶⁵.

Entre os principais problemas apontados em relação à Administração Pública municipal estavam a falta de organização gerencial, ausência de organização financeira, planejamento de curto prazo, falta de retorno com os impostos, pouca transparência, inexistência de política fraca e definida, além da descontinuidade das políticas públicas²⁶⁶.

Outro ponto relevante destacado no estudo dispôs sobre a necessidade da Administração Pública se profissionalizar e modernizar, por meio de novas estratégias de planejamento e adoção de mecanismos de controle do serviço prestado, através de metas, indicadores e avaliações²⁶⁷.

A pesquisa apontou possíveis soluções para o enfrentamento da crise, defendendo que estas devem vir da inovação nos processos de gestão, utilizando-se do núcleo tecnológico e educacional local²⁶⁸.

O relatório demonstrou, por fim, através de uma análise dos dados financeiro-orçamentários que as principais fontes orçamentárias do município de Mossoró apresentaram queda e que a recuperação da economia somente será possível, caso venha a ocorrer de forma planejada e com a modernização dos serviços.

3.4. VERIFICAÇÃO DA (IN)EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO ARRECADATÓRIA EM FACE DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ADOTADA

²⁶⁴ ALBUQUERQUE, Pedro Augusto Filgueira. **Diagnóstico do cenário econômico e político de Mossoró, realizado por empreendedores e colaboradores das cadeias econômicas locais – 2016**. Câmara de Dirigentes Lojistas de Mossoró – CDL. Mossoró, 2016. Disponível em: <http://www.cdlmossoro.com.br/images/cdl-diagnosticomossorocompleto.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2019. p. 32-36.

²⁶⁵ Ibid. p. 50-53.

²⁶⁶ Ibid. p. 63.

²⁶⁷ Ibid. p. 64.

²⁶⁸ Ibid. p. 61.

A realização de uma interpretação comparativa por meio dos instrumentos de política tributária adotados pelos administradores municipais no decorrer dos últimos 10 anos permite, em princípio, algumas constatações.

A primeira delas é que os gestores municipais em parceria com o Poder Legislativo municipal optaram por conceder diversos incentivos tributários em relação aos principais impostos municipais, IPTU e ISS, cujos procedimentos importaram em clara inobservância dos requisitos estabelecidos pelo texto constitucional de 1988 e pela LRF.

Embora tenham sido previstas renúncias de receita em algumas das leis orçamentárias anuais, nenhuma delas contemplou integralmente todas as desonerações tributárias concedidas em âmbito municipal durante o período de 2009 a 2019, nem mesmo se tem notícia de medidas compensatórias impostas de forma a justificar os gastos tributários dispendidos.

Por outro lado, as renúncias de receitas que foram previstas nas LOAs importaram em desonerações significativas, que chegaram a aproximadamente R\$ 6.000.000,00 por ano nos últimos exercícios, devendo ser destacado que somente foram considerados e informados os incentivos tributários concedidos através dos Programas Pró-Superior, Minha Casa Minha Vida e dos programas de descontos em créditos tributários, como REFIS e PPI.

Ademais, apesar da quantidade de leis concessivas de incentivos tributários ter diminuído nos anos mais recentes em comparação às que foram promulgadas até o exercício de 2013, observou-se que a arrecadação correspondente ao IPTU vem crescendo e que medidas aparentemente simples, como a atualização da base cadastral imobiliária entre os anos de 2014 a 2016, repercutiram positivamente nos exercícios de 2017 e seguintes.

Já no que se refere ao ISS, a oscilação em sua arrecadação sugere ter relação direta com a crise econômica enfrentada pela economia local na última década, e com a dificuldade que as administrações municipais possuem em adotar políticas mais transparentes, modernas, apoiadas em aparato predominantemente técnico e tecnológico, e, conseqüentemente, mais eficientes.

O fato é que, apesar dos administradores públicos utilizarem a crise econômico-financeira para justificar a utilização frequente de incentivos tributários, não se tem

verificado nenhum resultado positivo decorrente dessas medidas que justifiquem as volumosas desonerações.

Além disso, o descumprimento contumaz do disposto na Constituição Federal de 1988 e na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF está diretamente associado com a ausência de planejamento, com a falta de transparência e demonstra a inexistência de preocupação com a implementação de políticas públicas de longo prazo, sendo preferível muitas vezes obter um incremento arrecadatório imediato ou mesmo conquistar a “simpatia” dos contribuintes com a concessão de benesses ou prêmios tributários, ainda que ao arrepio da lei.

Por fim, é preciso deixar claro que a pesquisa não se insurge contra a utilização da política de incentivos tributários por parte da Administração Pública municipal, por ser um instrumento amplamente utilizado, com previsão constitucional e infraconstitucional.

Contudo, nenhuma política tributária de incentivos se legitima diante do afastamento do regramento jurídico aplicável, bem como não é recomendável nem produz efeitos positivos sem que esteja aliada a uma análise quanto ao impacto-financeiro-orçamentário, a um planejamento estratégico e ao uso responsável dos recursos públicos.

4 ANÁLISE CRÍTICA DA POLÍTICA DE CONCESSÃO DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ

Feita a revisão bibliográfica a respeito do referencial teórico que fundamenta a concessão dos benefícios tributários, bem como a respeito da teoria dos gastos tributários, cumpre fazer uma análise a respeito da observância ou não dos aspectos jurídico-formais em relação à potencial política tributária indutora adotada pelo município de Mossoró durante os anos de 2009 a 2019.

O capítulo anterior realizou um levantamento descritivo com a finalidade de detalhar os pormenores da legislação municipal pesquisada, com o fim de verificar a existência ou não do caráter indutor das normas ou se seus objetivos foram meramente arrecadatórios.

A rigor, ao examinar os textos legais individualmente não se consegue identificar os objetivos propostos por cada um deles, que, em sua maioria, sequer mencionou qualquer finalidade intentada na concessão das desonerações. No entanto, utilizando-se da literatura que embasa a presente pesquisa, consegue-se dividir as leis analisadas em dois grupos: as que podem ser consideradas normas tributárias indutoras, em razão da característica presumível de incentivar ou regular o comportamento dos contribuintes ou de obter efeitos econômicos e sociais que transcendem a mera arrecadação de recursos; e as que têm natureza de normas eminentemente fiscal ou que se prestam exclusivamente a conceder um alívio tributário, no sentido de diminuir a carga tributária dos contribuintes ou mitigar dificuldades destes.

A extrafiscalidade não é tema incontroverso, principalmente em virtude de a definição da finalidade da tributação não ser essencial aos institutos tributários, uma vez que depende do contexto em que é inserida. Não é incomum identificar-se exemplos do uso de tributos com objetivo regulatório que intente aumentar as receitas públicas, nem mesmo de tributos com intuito arrecadatório, na tentativa de conter condutas e regular comportamentos. A bem da verdade, a natureza fiscal e extrafiscal da tributação dificilmente se manifesta isoladamente²⁶⁹.

²⁶⁹ RIBEIRO, Ricardo Leite. **Direito Econômico da Tributação: uma análise da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro**. 2013. 150 f. Dissertação (Mestrado) - Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-14042014-151916/publico/Ricardo_Leite_Ribeiro_Dissertacao_2013.pdf. Acesso em: 10 nov. 2020.

Em todo caso, a pertinência de classificar as normas entre fiscais e extrafiscais permite uma sistematização mais apropriada a respeito do objeto de análise e será útil para facilitar a compreensão da tributação, mesmo que não se identifique tão facilmente em situações concretas. Até mesmo porque as motivações políticas que dão origem às normas de caráter extrafiscal não costumam cogitar as possíveis causas que determinam a concessão dos incentivos ou desincentivos em relação aos comportamentos dos contribuintes²⁷⁰.

Os incentivos tributários são medidas fiscais que, segundo alguns economistas, violam três princípios básicos de otimização tributária: eficiência, equidade e simplicidade. Eles podem até ser justificados para atenuar falhas de mercado ou promover crescimento regional, no entanto, apenas os programas de incentivo que podem passar por avaliações de custo-benefício quanto ao seu impacto econômico e de receita devem ser concedidos. Isso porque são tratamentos preferenciais que se desviam da estrutura fiscal geral e beneficiam apenas um grupo selecionados de contribuintes²⁷¹.

Assim, para parcela desses especialistas, os benefícios tributários violam o princípio da eficiência ao reduzir o custo tributário abaixo da média, distorcendo ainda mais a alocação de recursos e encorajando atividades de baixa eficiência. A longo prazo podem até funcionar de forma a impedir o progresso econômico²⁷².

²⁷⁰ RIBEIRO, Ricardo Leite. **Direito Econômico da Tributação: uma análise da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro**. 2013. 150 f. Dissertação (Mestrado) - Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-14042014-151916/publico/Ricardo_Leite_Ribeiro_Dissertacao_2013.pdf. Acesso em: 10 nov. 2020.

²⁷¹ *Tax incentives by nature are base-eroding tax measures and violate the three basic principles of tax optimization: efficiency, equity and simplicity. However, tax incentives may be justified for mitigating market failure, competing for mobile investment projects while preserving a general tax base, or pursuing agglomeration economies. Regardless, only those tax incentive programs that can pass cost-benefit assessments of both economic and revenue impacts are worth attempting or preserving.* (CHEN, Duanjie. **The Framework for Assessing Tax Incentives: A Cost-Benefit Analysis Approach**, New York, p. 1-36, 23/24 abr. 2015. Paper for Workshop on Tax Incentives and Base Protection. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/2015TIBP_PaperChen.pdf. Acesso em: 13 nov. 2020).

²⁷² *Tax incentives violate the efficiency principle by lowering the tax cost below average, as implied by the general tax provisions, for a selected group of taxpayers. That is, tax incentives allow their targeted group of taxpayers to operate below the average of effective tax-inclusive returns to capital while still reaping the average (or above) tax-exclusive return to capital. As a result, tax incentives further distort resource allocation by encouraging low-efficiency activities to crowd out market-efficient activities; in the long run, tax incentives may even work against economic transformation.* (CHEN, Duanjie. **The Framework for Assessing Tax Incentives: A Cost-Benefit Analysis Approach**, New York, p. 1-36, 23/24 abr. 2015. Paper for Workshop on Tax Incentives and Base Protection. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/2015TIBP_PaperChen.pdf. Acesso em: 13 nov. 2020).

Violam também o princípio da equidade ao tratar os contribuintes não por sua capacidade contributiva, mas por sua importância econômica, consoante julgamento dos formuladores de políticas públicas. Desta forma, induzem o planejamento tributário excessivo e abrem portas para a evasão fiscal²⁷³.

Ademais, contrariam também o princípio da simplicidade ao criar camadas discricionárias ou lacunas no sistema tributário geral. Como resultado, aumentam de forma instantânea o custo de conformidade, podem degradar toda a estrutura tributária de longo prazo, prejudicando a integridade do sistema, motivo pelo qual a transparência e a previsibilidade são elementos tão desejados por essa estrutura²⁷⁴.

Existem argumentos contrários aos acima elencados, que defendem a sustentabilidade e legitimidade desses incentivos de forma mais intensa. Contudo, qualquer que seja o argumento, eles somente se justificam se gerarem benefícios para a sociedade como um todo. Nesse sentido, é que se torna pertinente compreender as razões e características dos incentivos tributários que foram concedidos em Mossoró durante o período pesquisado.

Buscando responder os questionamentos levantados no capítulo 2 dessa dissertação, as leis municipais pesquisadas podem ser consideradas normas tributárias indutoras, de políticas sociais ou alívios tributários? Qual o objetivo do legislador municipal ao conceder reiterados benefícios tributários? Existe algum objetivo que possa ser identificado?

Respondendo ao primeiro questionamento, com natureza de norma tributária indutora, em algum grau, pode ser listada a Lei n. 2.447/2008, que criou o programa

²⁷³ *Tax incentives violate the equity principle by treating taxpayers not by their ability to pay but by their economic significance as judged by the policy makers. Therefore, they naturally induce excessive tax planning and even open the door for tax evasion, particularly during the early stage of establishing a modern tax system.* (CHEN, Duanjie. **The Framework for Assessing Tax Incentives: A Cost-Benefit Analysis Approach**, New York, p. 1-36, 23/24 abr. 2015. Paper for Workshop on Tax Incentives and Base Protection. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/2015TIBP_PaperChen.pdf. Acesso em: 13 nov. 2020).

²⁷⁴ *Tax incentives violate the simplicity principle by adding discretionary layers, or loopholes, to the general tax system. As a result, they instantly increase administrative and compliance cost and could even debase the entire tax structure in the long run. Moreover, providing tax incentives in an ad hoc manner and outside of the normal tax legislation also damages the integrity of the overall tax system. This is the main reason that transparency and predictability are often added as additional principles of a desired tax structure.* (CHEN, Duanjie. **The Framework for Assessing Tax Incentives: A Cost-Benefit Analysis Approach**, New York, p. 1-36, 23/24 abr. 2015. Paper for Workshop on Tax Incentives and Base Protection. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/2015TIBP_PaperChen.pdf. Acesso em: 13 nov. 2020).

Pró-Superior e permitiu que as instituições particulares de Ensino Superior compensem o valor do ISS devido com o valor das bolsas de estudos concedidas. Apesar de conter também um nítido caráter social, que pode caracterizá-la como uma política social, igualmente funciona como norma indutora por estimular e induzir o comportamento dos dirigentes das instituições no sentido de concederem mais bolsas, não se tratando de uma norma que tem função meramente fiscal.

A mesma situação ocorre com a Lei n. 2.496/2009, que concedeu isenção de IPTU e ISS em relação às construções enquadradas do Programa Minha Casa Minha Vida, o que a torna uma política social, mas também uma norma de indução, por estimular as empresas construtoras a realizarem transações nesses moldes, o que beneficia a população mais vulnerável economicamente, estimula o mercado da construção e induz a um maior número de obras com esse perfil de consumidores.

Igualmente com finalidade nitidamente indutora foi promulgada a Lei Complementar n. 90/2013, que concedeu incentivos tributários em favor de empresas que operassem como unidades centrais de atendimento – *call centers*, objetivando atraí-las para a cidade, o que resultou em mais oportunidades de emprego e melhorias para a economia local, apesar da cidade somente contar com uma empresa deste segmento instalada até hoje.

Outras leis promulgadas com viés claramente indutor, numa perspectiva social muito forte, foram a de n. 2.843/2012, que concedeu isenção de IPTU por um período de 05 anos para os contribuintes que adotassem crianças carentes; e a Lei n. 3.080/2013, que concedeu desconto de 10% sobre o ISS em favor das empresas que preenchessem seus postos de trabalho com o percentual mínimo de 10% com a contratação de pessoas com deficiência. No entanto, não se tem notícia se foram leis que possuíram eficácia ou se houve contribuintes beneficiados com as referidas desonerações.

Teve ainda a Lei n. 2.489/2009, que autorizou os gestores municipais a realizarem sorteios para contribuintes de IPTU, limitando o total dos bens sorteados a até R\$ 80.000,00, contudo, não há registros oficiais que revelem se o procedimento em questão foi regulamentado, nem mesmo se ele veio a ocorrer. Os objetivos propostos não estavam expressos na ementa, porém fica evidente a existência do caráter extrafiscal. É certo que a norma em análise tem finalidade indutora, pois intenta

estimular os contribuintes por meio de uma sanção premial, segundo terminologia de Bobbio²⁷⁵, a tornarem-se adimplentes para participarem do sorteio.

Em sentido diverso, todas as demais leis e decretos foram promulgados com finalidades meramente fiscais, no entender desta pesquisadora, especialmente as que estabeleceram condições especiais de parcelamento, reduções de base de cálculo sem objetivo expresso na lei, descontos nos créditos tributários em atraso, seja com relação às multas e aos acréscimos legais, seja sobre o valor principal do tributo.

Pode-se até considerar que essas normas possuem a característica indutora, partindo-se do princípio de que visam influenciar os contribuintes inadimplentes a quitarem seus débitos, contudo, em virtude da total ausência de verificação quanto aos impactos dessas medidas, além delas serem concedidas de forma reiterada, compreende-se que o caráter meramente fiscal se insurge com maior evidência, com efeitos produzidos majoritariamente apenas a curto prazo. Ainda que, em alguma medida, possam influenciar no comportamento dos contribuintes, comumente são estratégias implementadas por gestores que querem incrementar a arrecadação.

Merecem ser pontuadas também as seguintes indagações levantadas no capítulo 2: Qual o objetivo do legislador municipal ao conceder reiterados benefícios tributários? E se existe algum escopo que possa ser identificado? Nesse aspecto, não há dados conclusivos, pois a análise realizada não localizou qualquer finalidade expressa pretendida pelo legislador ou mesmo pelo Chefe do Poder Executivo, o que sugere que inexistiu qualquer estudo, planejamento ou fixação de metas antes das promulgações dos citados instrumentos legais.

4.1. ASPECTOS JURÍDICO-FORMAIS DAS LEIS MUNICIPAIS CONCESSIVAS DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS

Feita essa verificação inicial quanto à presença de normas tributárias indutoras na política tributária de benefícios adotada pela municipalidade durante o período

²⁷⁵ Noberto Bobbio apresenta a definição da função promocional do Direito, exercida através da criação de normas de incentivos, subsídios e prêmios. Torna-se cada mais utilizada a técnica do encorajamento de uma conduta, abandonando o ordenamento jurídico protetor-repressivo, destacando-se a partir de sua função promocional (BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função – Novos estudos de Teoria do Direito**. Trad. Daniela Beccaria Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007, p. 24-25).

pesquisado, será realizada uma análise quanto ao preenchimento ou não dos requisitos jurídico-formais estabelecidos pela CF/88 e pela LRF.

Merece destaque que “benefícios fiscais seguros” no direito brasileiro são aqueles que obedecem aos princípios e regras que garantam a concretização da segurança jurídica e que mantenham integral compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro, o que impõe a observância dos direitos fundamentais²⁷⁶.

Sobre o tema, no Município de Mossoró não se consegue localizar em nenhuma das leis objeto de análise qualquer demonstração da estimativa do impacto orçamentário e financeiro delas decorrentes. De tal modo, os dispositivos constitucionais evidentemente não foram observados.

O objetivo pensado quando da instituição desse demonstrativo para acompanhar o orçamento foi justamente conferir visibilidade às despesas governamentais que não estejam especificadas no orçamento fiscal, viabilizando informações à sociedade e aos parlamentares sobre a conveniência ou não dos benefícios diante de outras tantas necessidades públicas. Desta feita, o Constituinte de 1988 tornou mais rigoroso o controle dos recursos públicos, indo além da instituição de um relatório de gastos tributários integrado ao processo legislativo-orçamentário, criando também o controle externo por meio do Tribunal de Contas e o controle interno de cada Poder, no sentido de fiscalizar a aplicação das subvenções e a renúncia de receita²⁷⁷.

Desta feita, como dito no capítulo anterior, nas LOAs de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 os campos destinados à estimativa ou compensação das renúncias de receita estão zerados ou contendo a informação “sem movimento”, tanto para o exercício respectivo como para os dois seguintes, o que, de pronto, demonstra grave descumprimento da LRF, haja vista que no mesmo período foram concedidos vários benefícios tributários.

Somente na LOA de 2014 foram inseridos alguns valores relativos aos exercícios de 2012 a 2015, demonstrando mais uma contundente irregularidade, uma vez que o art. 14 é claro ao prever que a renúncia precisa estar acompanhada de

²⁷⁶ ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. 2013. 560 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP em convênio com a Westfälische Wilhelms-Universität Münster - Alemanha, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/es.php>. Acesso em: 06 nov. 2020.

²⁷⁷ HENRIQUES, Élcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico e Financeiro - DEF, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2009. p. 66/67.

estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

As LOAS dos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019 apresentaram estimativas relacionadas a apenas uma pequena parcela dos gastos tributários realizados. Em resumo, somente foram consideradas as renúncias relacionadas aos Programa Pró-Superior, Minha Casa Minha Vida, Refis e PPI. Todos os outros benefícios tributários concedidos por meio das leis objeto dessa pesquisa foram omitidos nas peças orçamentárias. Sem falar que muitos gastos tributários efetuados somente foram informados nas LOAs em períodos posteriores às respectivas desonerações.

Desta feita, o artigo 14 da LRF deixou de ser observado no processo de concessão dos benefícios tributários mencionados, não apenas em razão da ausência de estimativa de impacto no exercício que entraram em vigor e nos dois seguintes, como, do mesmo modo, pela ausência de indicação quanto ao cumprimento das condições constantes dos incisos I ou II do referido artigo.

Fazendo-se uma simples leitura do dispositivo, evidencia-se que deveria ser aplicada a todos os casos a condição prevista no inciso II do artigo 14 da LRF, uma vez que não houve demonstração de que as renúncias foram consideradas na estimativa de receita das Leis Orçamentárias respectivas e de que não afetariam as metas de resultados fiscais estabelecidas nas LDOs.

Sem falar que a leitura do dispositivo da LRF leva à conclusão de que se tratam de requisitos prévios à concessão dos citados benefícios, conforme se extrai especialmente do parágrafo 2º do artigo 14.

Nessa linha, o Tribunal de Contas da União – TCU possui inúmeros acórdãos específicos disciplinando que as renúncias de receita devem anteceder à implementação dos benefícios tributários. Nesse sentido, a Corte de Contas registrou irregularidade no parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Presidente da República relativas ao exercício de 2016, justamente quanto à ausência de atendimento aos requisitos legais previstos no art. 14 da LRF e nos arts. 113 e 114 da Lei n. 13.242/2016 (LDO/2016). Um dos principais motivos para esse posicionamento é baseado na ausência de fundamento para remeter a verificação do preenchimento desses requisitos para momento posterior à sua concessão. A eficácia dos incentivos está condicionada à

obediência a esses requisitos, sob pena de esvaziar-se o sentido da regra fundante da gestão fiscal²⁷⁸.

Um dos dispositivos constitucionais de maior relevância quando se trata do intervencionismo estatal e de sua atuação como regulador da economia é o art. 174, que determina que o Estado deverá exercer *as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público*, o que reforça à nocividade e a antijuridicidade de uma política tributária de caráter regulatório realizada de forma desequilibrada, aleatória e não planejada. O § 1º vai além e expressa que a lei deverá estabelecer as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento equilibrado, o que foi cumprido por diplomas legais como a LRF. Mais uma vez fica evidente quão irregular tem sido a gestão dos recursos públicos na última década por parte do município de Mossoró.

Nesse sentido, a CF/88 esmiuçou em seu art. 165, § 6º quais os caminhos para operacionalizar o planejamento, além de viabilizar o controle e a transparência como elementos inafastáveis na efetivação das renúncias, ao estabelecer que o projeto de lei orçamentária deverá ser 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. Por essa razão, fica evidente outro contundente descumprimento contido na legislação tributária municipal entre os anos de 2009 e 2019 ao não apresentar esse demonstrativo de forma completa, transparente e em momento prévio às concessões.

É certo que a concessão de benefícios tributários sem estimativas prévias e sem alternativas que compensem as perdas de arrecadação, da forma como ocorreu na última década no município de Mossoró, causa contundentes danos à sustentabilidade fiscal, além de obstarem o indispensável planejamento e o consequente desenvolvimento da cidade.

Os primeiros relatórios de gastos tributários no cenário brasileiro foram elaborados em nível federal sem qualquer critério definido em relação aos benefícios tributários e sem uma metodologia específica. Mais gravosa ainda a situação em âmbito estadual e municipal, onde sequer houve a criação de qualquer controle nesse sentido,

²⁷⁸ OLIVEIRA, Júlio Marcelo de. **Eficácia de lei condicionada à adequação à responsabilidade fiscal**. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jul-05/contas-vista-eficacia-lei-condicionada-adequacao-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 14 out. 2020.

pois não implementaram o relatório de gastos tributários ao seu processo orçamentário, em pleno descumprimento ao disposto na CF/88 e na LRF. Em sentido inverso, a prática de renunciar receitas tornou-se ainda mais frequente no período pós 1988, em razão da guerra fiscal. Em vista disso é que se defende que o verdadeiro marco inicial do controle dos incentivos tributários foi a LRF²⁷⁹.

Ao analisar os incentivos tributários, o economista Klemm avalia que o custo deles é amplo, difícil de ser avaliado e vai além de qualquer perda de receita imediata. Além dessas perdas, incluem distorções para a economia, custos administrativos de funcionamento e podem encobrir o uso fraudulento de esquemas de incentivos, ocasionando, muitas vezes, o aumento da corrupção²⁸⁰.

Consideradas todas essas possibilidades, o relatório de gastos tributários anexo ao orçamento público deve discriminar os valores de receita renunciados e os benefícios tributários em vigor, com a finalidade de dar publicidade às despesas do governo que não constem nos orçamentos fiscal, da seguridade social e nos investimentos das empresas estatais, possibilitando que se possa mensurar os gastos realizados indiretamente. Deve ser destacado também que o orçamento não deve ser integrado, ou seja, os benefícios fiscais não devem se misturar com o próprio projeto de lei orçamentária, mas este deverá ser acompanhado do demonstrativo, de caráter estritamente informativo, que não se confunde com a própria peça orçamentária²⁸¹.

Quanto ao conteúdo, o demonstrativo dos gastos tributários deve conter o “efeito” sobre as receitas decorrentes dos incentivos tributários, que podem ser as ocorridas no exercício orçamentário anterior ou uma previsão dos valores a serem renunciados para o exercício seguinte. Frise-se que a tendência é que seja elaborado com a estimativa para o ano seguinte, já que o objetivo do relatório é justamente

²⁷⁹ HENRIQUES, Élcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico e Financeiro - DEF, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2009. p. 67/68.

²⁸⁰ *The cost of tax incentives are wide-ranging and go beyond any immediate revenue loss. Apart from revenue losses, they include distortions to the economy as a result of preferential treatment of investment qualifying for incentives, administrative costs from running and preventing fraudulent use of incentives schemes, and social costs of rent-seeking behavior, including possibly an increase in corruption.* (p. 11) (KLEMM, Alexander D. **Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives**. 2009. International Monetary Fund. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Causes-Benefits-and-Risks-of-Business-Tax-Incentives-22628>. Acesso em: 06 nov. 2020.)

²⁸¹ HENRIQUES, Élcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico e Financeiro - DEF, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2009. p. 75-76.

possibilitar comparações entre o que foi gasto com benefícios tributários e o que foi gasto diretamente²⁸².

Quanto à metodologia, o texto constitucional se omitiu, deixando a escolha para o legislador ou para o Poder Executivo, que, na maior parte das vezes, depende dos diversos fatores particulares de cada benefício, entre eles a disponibilidade de informações econômicas e comportamentais dos contribuintes. Assim, independentemente do método adotado, uma vez identificados os benefícios e calculados seus efeitos, seus resultados precisam ser inseridos no processo orçamentário, conferindo transparência ao procedimento²⁸³.

Outro ponto bastante crítico da legislação tributária municipal analisada está na Lei Complementar n. 096/2013, o Código Tributário Municipal – CTM, que instituiu em seu bojo diversas isenções relacionadas ao IPTU e ao ISS, que se encontram vigentes até hoje. Não há dúvida de que essa política concessiva confronta diretamente o art. 150, § 6º da CF/88, que tratou expressamente da obrigatoriedade de lei específica autorizando a concessão de benefícios fiscais.

O motivo para tanto está na reserva legal e no princípio constitucional da legalidade tributária, que funcionam como limites à exoneração de tributos, evitando-se que os incentivos sejam aprovados por meio de leis gerais que tratem de diversos assuntos sem que seja dada a atenção devida às renúncias de receitas²⁸⁴, da forma como ocorreu com a LC n. 096/2013. O fundamento que deu origem ao dispositivo constitucional citado foi político, por se tratar de uma resposta às renúncias concedidas pelo Poder Executivo, utilizando-se de normas abertas, que buscavam ocultar, muitas vezes, o desejo antirrepublicano de influenciar os eleitores por meio da concessão indiscriminadas desses benefícios²⁸⁵.

²⁸² HENRIQUES, Élcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico e Financeiro - DEF, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2009. p. 76/77.

²⁸³ Ibid. p. 58.

²⁸⁴ BRADFORD, Christine Geneveve Silva Elcock. **A concessão de incentivos fiscais no âmbito do estado do Rio de Janeiro em afronta à Lei de Responsabilidade Fiscal e à Constituição Federal**. 2019. 92 f. Monografia (Especialização) - Curso de Pós-Graduação Lato Sensu, Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/biblioteca_videoteca/monografia/Monografia_pdf/2019/ChristineBradford.pdf. Acesso em: 06 Set. 2020.

²⁸⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio Janeiro: Forense, 2010, p. 278.

O Supremo Tribunal Federal – STF reconheceu a inconstitucionalidade de uma lei do Estado do Pará, ao julgar a ADI 3.462, referindo-se exatamente à contrariedade desse regramento constitucional. Entre os fundamentos apresentados no acórdão, os ministros enfatizaram que a adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal tentou restringir a utilização dos meios de desoneração tributária como moeda de troca para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, numa tentativa de mitigar eventuais ações mal intencionadas do Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa que preencha os requisitos legalmente previstos usufrua da benesse tributária, em observância aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas²⁸⁶.

Toda a literatura sobre o tema aponta que a concessão de benefícios tributários deve estar em total consonância com o planejamento estabelecido nas leis orçamentárias. Quando isso não ocorre, como no caso de Mossoró, na última década, que instituiu gastos tributários sem a devida observância das regras constitucionais e legais, significa que importou, de forma reiterada, em renúncias de receita não previstas, que geraram um desfalque no orçamento público. Quando esses valores originais deixaram de entrar nos cofres públicos implicaram, de modo automático, na redução da arrecadação, o que, inevitavelmente, gerou um desequilíbrio orçamentário²⁸⁷.

Em países menos desenvolvidos, como é o caso do Brasil, em que as despesas públicas ultrapassam muito as receitas, existe uma tendência a um desequilíbrio orçamentário crônico, o que é apontado por alguns economistas como uma “falha de governo”, normalmente associada ao mal desempenho do setor público na resolução de problemas de ordem gerencial²⁸⁸.

²⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3.462**. Dje-030. Brasília, 15 fev. 2011. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%203462%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 14 out. 2020.

²⁸⁷ BRADFORD, Christine Geneveve Silva Elcock. **A concessão de incentivos fiscais no âmbito do estado do Rio de Janeiro em afronta à Lei de Responsabilidade Fiscal e à Constituição Federal**. 2019. 92 f. Monografia (Especialização) - Curso de Pós-Graduação Lato Sensu, Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/biblioteca_videoteca/monografia/Monografia_pdf/2019/ChristineBradford.pdf. Acesso em: 06 Set. 2020.

²⁸⁸ LUQUE, Carlos Antônio; SILVA, Vera Martins da. A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal: combatendo falhas de governo à brasileira. **Brazilian Journal Of Political Economy**, [S.L.], v. 24, n. 3, p. 413-432, set. 2004. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/0101-35172004-1614>. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-31572004000300413&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 14 out. 2020.

A importância conferida aos gastos tributários pela Constituição foi tão significativa que estabeleceu meios de controle interno, externo e privado, que se dá por ação da sociedade. E um dos maiores motivos para tanto, se não o maior, tem relação direta com a indispensabilidade dos recursos públicos para que sejam implementados os direitos fundamentais, especialmente quando se está diante de direitos a prestações materiais²⁸⁹.

Desta forma, as receitas públicas não são imperativas tão somente para o estabelecimento de políticas públicas eficientes, mas também para a efetivação dos direitos prestacionais fundamentais, sendo certo que boa parte dos custos a serem despendidos nesse sentido é gerada pelo dever de pagar tributos²⁹⁰.

“O poder de isentar é o poder de tributar visto ao inverso”²⁹¹. Em vista disso, a cobrança dos tributos e as desonerações tributárias estão igualmente relacionadas ao poder de tributar do Estado, o que revela que na mesma proporção que a cobrança tributária arbitrária deve ser coibida e extirpada do ordenamento jurídico, deve haver uma rígida preocupação com a definição de parâmetros de controle mais eficazes e transparentes no momento da concessão das renúncias²⁹².

É preciso atentar que, apesar do equilíbrio orçamentário não contar com a previsão expressa na CF/88, consta como uma imposição do art. 4º da LRF, e a leitura adequada a se fazer é a de que uma renúncia de receita produz os mesmos efeitos de uma despesa pública e, por isso, os recursos que deixam de ingressar nos cofres públicos são identificados como “gastos tributários indiretos” e como rombos no orçamento público²⁹³.

²⁸⁹ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 49-50 – 59.

²⁹⁰ Ibid., p. 49-50 – 59.

²⁹¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª ed. São Paulo: Revista de Tribunais, 2008, p. 31.

²⁹² BRADFORD, Christine Geneveve Silva Elcock. **A concessão de incentivos fiscais no âmbito do estado do Rio de Janeiro em afronta à Lei de Responsabilidade Fiscal e à Constituição Federal**. 2019. 92 f. Monografia (Especialização) - Curso de Pós-Graduação Lato Sensu, Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/biblioteca_videoteca/monografia/Monografia_pdf/2019/ChristineBradford.pdf. Acesso em: 06 Set. 2020.

²⁹³ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. **Revista do TCU**, n. 84, p. 19-62, 2000. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984>. Acesso em: 14 out. 2020.

Bastante temerário, em síntese, que em um momento de tamanha insustentabilidade presente nas administrações públicas, em especial nos entes municipais, em que o ônus desse desequilíbrio comumente é repassado aos cidadãos, sejam implementadas tantas renúncias que resultam em perdas arrecadatórias. E esse quadro reforça o quanto é necessário serem repensadas as concessões de benefícios tributários sem planejamento (que se traduz em ausência de estimativa prévia e de medidas compensatórias), haja vista que a perda de arrecadação dificulta sobremaneira, quando não impede a busca pelo equilíbrio das contas públicas²⁹⁴.

4.2. CONSEQUÊNCIAS ARRECADATÓRIAS DA POLÍTICA DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ

Após a análise quanto ao preenchimento dos pressupostos jurídicos no que se refere à realização de gastos tributários pelo município de Mossoró na última década, considera-se relevante discutir algumas consequências arrecadatórias ocorridas diante dessa política tributária.

Em termos práticos, fazendo-se um comparativo entre os dados descritos no capítulo anterior, pode-se chegar a alguns números capazes de sugerir, senão comprovar, a ineficiência da política arrecadatória adotada pelo município de Mossoró entre os exercícios de 2009 e 2019, no que se refere às desonerações tributárias, além, é claro, do evidente descumprimento das normativas constitucionais e legais demonstrado no item acima.

Partindo-se dos elementos numéricos relacionados à previsão de receitas (IPTU e ISS), à arrecadação obtida (IPTU e ISS) e ao gasto tributário realizado, de acordo com as informações prestadas nas respectivas LOAs, é possível chegar aos valores descritos na tabela abaixo:

Tabela 5: Gastos tributários – Mossoró/RN ²⁹⁵

²⁹⁴ OLIVEIRA, Júlio Marcelo de. **Eficácia de lei condicionada à adequação à responsabilidade fiscal**. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jul-05/contas-vista-eficacia-lei-condicionada-adequacao-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 14 out. 2020.

²⁹⁵ Tabela de elaboração própria.

Período	Previsão de arrecadação (IPTU e ISS)	Valores arrecadados (IPTU e ISS)	Valores renunciados (segundo dados contidos nas LOAs)
2009	32.808.000,00	40.215.851,15	Não informado
2010	40.700.000,00	47.071.604,40	Não informado
2011	45.350.000,00	48.056.438,99	Não informado
2012	46.200.000,00	51.070.812,29	R\$ 5.053.299,83
2013	58.194.624,00	53.559.810,67	R\$ 4.286.433,66
2014	61.673.000,00	57.641.717,50	R\$ 2.500.000,00
2015	79.538.710,00	57.609.422,80	R\$ 8.726.697,00
2016	89.073.470,00	55.658.899,67	R\$ 6.042.606,60
2017	107.427.251,00	62.983.666,92	R\$ 5.710.286,92
2018	110.738.037,00	75.057.060,52	R\$ 6.516.122,00
2019	75.309.584,00	89.122.076,52	R\$ 6.314.141,00

Feita a interpretação da tabela, é necessário reiterar que os gastos tributários informados nas LOAs estão muito aquém dos valores efetivamente renunciados, uma vez que grande parte da legislação concessiva de benefícios tributários não constou no planejamento, nem mesmo nas peças orçamentárias. Conforme demonstrado no capítulo anterior, os valores renunciados informados nas LOAs limitam-se a apenas 3 benefícios tributários concedidos: Programa Pró-Superior – ISS; Programa Minha Casa Minha Vida – isenção de ISS/IPTU; e a partir de 2015, os parcelamentos especiais intitulados REFIS, e posteriormente, PPI.

Deve ser destacado que durante o período de 2009 a 2019 foram concedidas 24 modalidades de desoneração tributária no município de Mossoró, por meio dos respectivos instrumentos legais, contudo, apenas 3 destas modalidades constaram nas LOAs, sendo a terceira delas somente a partir do exercício de 2015, o que revela de maneira muito evidente que as quantias renunciadas alcançam números expressos muito superiores aos que estão delimitados na tabela acima, consoante apontam os dados oficiais contidos nas peças orçamentárias daqueles exercícios.

Assim, a realização de uma interpretação comparativa por meio dos instrumentos de política tributária adotados pelos administradores municipais no decorrer dos últimos 10 anos permite, em resumo, algumas constatações.

A primeira delas é que os gestores municipais em parceria com o Poder Legislativo municipal optaram por conceder diversos incentivos tributários em relação aos principais impostos municipais, IPTU e ISS, cujos procedimentos importaram em

clara inobservância dos requisitos estabelecidos pelo texto constitucional de 1988 e pela LRF.

Embora tenham sido previstas renúncias de receita em algumas das leis orçamentárias anuais, nenhuma delas contemplou integralmente todas as desonerações tributárias concedidas em âmbito municipal durante o período de 2009 a 2019, nem mesmo se tem notícia de medidas compensatórias impostas de forma a justificar os gastos tributários despendidos.

Por outro lado, as renúncias de receitas que foram previstas nas LOAs importaram em desonerações significativas, que chegaram a aproximadamente R\$ 6.000.000,00 por ano nos últimos exercícios, devendo ser destacado que somente foram considerados e informados os incentivos tributários concedidos através dos Programas Pró-Superior, Minha Casa Minha Vida e dos programas de descontos em créditos tributários, como REFIS e PPI.

No que se refere ao ISS, a oscilação em sua arrecadação sugere ter relação direta com a crise econômica enfrentada pela economia local e com a dificuldade que as administrações municipais possuem em adotar políticas mais transparentes, modernas, apoiadas em aparato predominantemente técnico e tecnológico, e, conseqüentemente, mais eficientes.

O fato é que, apesar dos administradores públicos utilizarem comumente a crise econômico-financeira para justificar o uso frequente de incentivos tributários, não se tem verificado nenhum resultado positivo decorrente dessas medidas que justifiquem as volumosas desonerações.

Além disso, o descumprimento contumaz do disposto na Constituição Federal de 1988 e na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF tem relação direta com a ausência de planejamento, com a falta de transparência e demonstra a inexistência de preocupação com a implementação de políticas públicas de longo prazo, sendo preferível muitas vezes obter um incremento arrecadatário imediato ou mesmo conquistar a “simpatia” dos contribuintes com a concessão de benesses ou prêmios tributários, ainda que ao arrepio da lei.

Por outro lado, é possível perceber que, apesar da quantidade de leis concessivas de incentivos tributários ter diminuído nos anos mais recentes em comparação às que foram promulgadas até o exercício de 2013, a arrecadação correspondente ao IPTU vem

crecendo e que medidas aparentemente simples, como a atualização da base cadastral imobiliária entre os anos de 2014 a 2016, repercutiram positivamente nos exercícios de 2017 e seguintes.

Outro forte indicativo de que a política de gastos tributários é ineficiente, e não contribui de maneira significativa para um incremento arrecadatório, revelou-se através de algumas ações adotadas pela Secretaria Municipal da Fazenda - SEFAZ em um período mais atual. Ao ser questionado, o então Secretário Abraão Padilha de Brito²⁹⁶, que esteve à frente da gestão da Secretaria desde o início de 2017 até o final de 2020, explicou que nos últimos anos tem trabalhado para reestruturar processos e dinâmicas de trabalho da sua pasta, por meio da implementação de um planejamento estratégico, que vem apresentando resultados positivos em termos de arrecadação.

Apesar de constatar que o processo de mudanças implementadas em qualquer gestão é – e deve ser - contínuo, atesta que avanços são alcançados por pequenos aprimoramentos rotineiros que repercutem na autoestima dos servidores públicos, na realização de atividades cotidianas e nos resultados alcançados. Já no tocante a um fator macro objetivado na mudança da política tributária municipal, destaca como sendo o de maior impacto a implementação do planejamento estratégico, por meio da definição de objetivos, diretrizes estratégicas, planos de ação anual, observação de indicadores que demonstrem se está ocorrendo evolução e/ou se as metas estão sendo acompanhadas e monitoradas²⁹⁷.

Entre os projetos específicos que apontam como determinantes estão a implementação de planejamento cíclico de fiscalização de ISS; implantação da área restrita do contribuinte, permitindo a agregação de diversos serviços neste ambiente; criação da Declaração Mensal de Serviços – DMS, funcionalidade que permite um maior controle dos contribuintes de ISS e possibilita mais segurança para a cobrança de débitos declarados; bem como, o aprimoramento da sistemática de acompanhamento da

²⁹⁶ Entrevista concedida pelo Secretário da Fazenda do Município de Mossoró, a partir de questionamentos feitos por esta pesquisadora. Abraão Padilha de Brito é graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Mestre em Gestão Pública pela UFRN, especialista em Gestão Pública pela Unilevel/SP, especialista em Direito Tributário de Unisul/SC e especialista em Direito e Cidadania pela UNP/RN. Também é Auditor Fiscal do Estado do Rio Grande do Norte.

²⁹⁷ Ibid.

adimplência dos parcelamentos de débitos fiscais e envio para os órgãos de proteção ao crédito²⁹⁸.

Outras medidas listadas foram a realização de convênio com a Receita Federal do Brasil - RFB, permitindo o acesso aos dados contábeis dos contribuintes, ocasionando o aperfeiçoamento do processo de fiscalização; convênio com a Junta Comercial do Rio Grande do Norte – JUCERN, no sentido de desenvolver projetos importantes para os dois entes relacionados ao cadastro mobiliário dos contribuintes; a virtualização dos processos administrativos e fiscais, reduzindo gastos e possibilitando maior comodidade e transparência para os contribuintes; e convênio de cooperação técnica com o Instituto de Protesto de Títulos, para aprimorar o processo de cobrança administrativa de débitos tributários²⁹⁹.

Também foram citadas a implementação do domicílio tributário eletrônico (DTE), por meio do Decreto n. 5.677/2020³⁰⁰, funcionalidade que permite uma comunicação mais ágil e segura com os contribuintes; a adesão à Rede Simples³⁰¹, proporcionando a desburocratização na abertura de empresas com redução significativa do tempo de tramitação dos processos; a implementação de sistemática que permite o acompanhamento de obrigações tributárias dos contribuintes, através do cruzamento de informações rotineiramente; além do aprimoramento da política de cobrança e inclusão na dívida ativa municipal, privilegiando medidas administrativas em detrimento de judiciais, a exemplo de contatos telefônicos, envio de mensagens por *email* ou *whatsapp*, inscrição do débito na dívida ativa e remessa aos órgãos de proteção de crédito, antes do envio das respectivas Certidões de Dívida Ativa – CDAs para que a

²⁹⁸ Entrevista concedida pelo Secretário da Fazenda do Município de Mossoró, a partir de questionamentos feitos por esta pesquisadora.

²⁹⁹ Ibid.

³⁰⁰ MOSSORÓ. **Decreto nº 5677, de 20 de maio de 2020**. Institui o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) no Município de Mossoró e dispõe sobre a notificação eletrônica, conforme a Lei Complementar n. 96, de 12 de dezembro de 2013, e dá outras providências. Mossoró, RN, [2020]. Disponível em: https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_965cYBa9451xnlpo82175iUdx9083vO.pdf. Acesso em: 20 out. 2020.

³⁰¹ O Redesim Rio Grande do Norte é uma ferramenta que faz a integração entre os dados cadastrais da Receita Federal do Brasil e os diversos órgãos Estaduais e Municipais que participam do processo de abertura, alteração e baixa de empresas e as disponibiliza na rede mundial de computadores – Internet em um ambiente integrado, interativo e de fácil acesso. A REDESIM - Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios - foi criada pela Lei nº 11.598/07 para permitir que o cidadão abra ou regularize o seu negócio de forma simplificada e sem burocracia. Disponível em: <http://www.redesim.rn.gov.br/sobre-o-portal/>. Acesso em 19 out. 2020.

Procuradoria Municipal realize a cobrança judicial, nos termos da Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/1980)³⁰².

O ex-Secretário Municipal indicou ainda como medidas relevantes a capacitação dos servidores públicos, por meio de diversos cursos e treinamentos específicos; a implementação de sistema *on line* de avaliação e recolhimento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI ³⁰³, denotando em mais uma ação de desburocratização dos procedimentos; e a orientação, por meio de cartilha elaborada pela SEFAZ e pela Controladoria Geral do Município, constante como anexo da Instrução Normativa Conjunta n. 01/2018³⁰⁴, quanto aos procedimentos relativos à retenção do ISS pelos setores financeiros, com relação aos serviços tomados pelo município, o que repercute diretamente no combate à sonegação fiscal³⁰⁵.

Em que pesem as inúmeras irregularidades jurídicas e orçamentárias constatadas ao longo dessa pesquisa não se pode deixar de reconhecer que, de 2017 em diante, a Administração Tributária municipal tem implementado ações mais condizentes com as normas e com a literatura que determinam e privilegiam uma gestão fiscal planejada e eficiente, revelando-se um indicativo de que os gestores públicos locais parecem estar compreendendo a nocividade da realização de gastos tributários de forma reiterada e indiscriminada, tanto no que concerne ao interesse público, como para o desenvolvimento econômico da cidade.

É preciso deixar claro que a pesquisa não se insurge contra a utilização da política de incentivos tributários, por ser um instrumento amplamente empregado, com previsão constitucional e infraconstitucional. Contudo, nenhuma política tributária de incentivos se legitima diante do afastamento do regramento jurídico aplicável, bem como não é recomendável nem produz efeitos positivos sem que esteja aliada a uma

³⁰² Entrevista concedida pelo Secretário da Fazenda do Município de Mossoró, a partir de questionamentos feitos por esta pesquisadora.

³⁰³ Disponível em: <https://www.tinus.com.br/csp/MOSSORO/portal/index.csp?797IFsG9749PtkWl62293ZDIE6532oG=oJXn80WsL025ApE86010xegug941BBGYl8980P3047043SOZC423>. Acesso em: 20 out. 2020.

³⁰⁴ MOSSORÓ. **Instrução Normativa nº 01/2018, de 01 de agosto de 2018**. Orienta quanto aos procedimentos relativos à retenção do Imposto Sobre Serviços (ISS) pelas entidades de administração direta, indireta ou fundacional, do Município de Mossoró. Mossoró, RN, [2018]. Disponível em: https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_655QnJc9834GibtP24427lBto1731PU.pdf. Acesso em: 20 out. 2020.

³⁰⁵ Entrevista concedida pelo Secretário da Fazenda do Município de Mossoró, a partir de questionamentos feitos por esta pesquisadora.

análise quanto ao impacto financeiro-orçamentário, a um planejamento estratégico e ao uso responsável dos recursos públicos.

4.3. CONSEQUÊNCIAS DA POLÍTICA DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUINTES E NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

Ao se fazer uma verificação quanto aos aspectos consequenciais obtidos a partir das medidas de desoneração tributárias adotadas pelo município de Mossoró durante os anos de 2009 a 2019, não é possível afirmar se os objetivos pretendidos foram atingidos ou não, uma vez que na legislação tributária analisada detalhadamente no capítulo anterior não foram localizados sequer os escopos propostos, não havendo menção a qualquer deles nas ementas das leis e decretos especificados.

O uso dos incentivos tributários como instrumentos de combate às desigualdades regionais e locais é um dos seus argumentos mais relevantes e a defesa dessa política atesta que ela resulta nas vantagens ora delimitadas: aumento do número de indústrias na respectiva região ou cidade; atração de grandes projetos; geração de empregos; aumento da prestação de serviços e modernização da economia. Contudo, é comum que na concessão dos incentivos seja desconsiderada a influência que outros fatores possuem no momento em que os agentes econômicos decidem onde se localizar, a exemplo da existência ou não de atributos regionais ou locais específicos, como infraestrutura adequada, bens públicos locais e recursos naturais e humanos³⁰⁶.

Por meio da constatação quanto ao contumaz descumprimento da CF/88, da LRF e das normas de direito financeiro, inobservadas nas respectivas LOAs, pode-se afirmar que não vem sendo adotado nenhum planejamento ou realizada análise de impacto-orçamentário quanto à política de gastos tributários implementada durante todo o período em Mossoró, e exatamente em razão disso, não há que se falar em objetivos, muito menos na observância ou não do seu cumprimento, já que estes inexistiram.

³⁰⁶ MENEZES, Adriana Reis Albuquerque de. **A utilização indutora de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais**: análise acerca de sua (in) efetividade à luz do modelo de estado e do projeto político de desenvolvimento insculpido na CF de 1988. 2009. 262 f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 112/114.

Os dados analisados também demonstram que a política concessiva de benefícios tributários não ocasionou o desenvolvimento econômico da cidade, consoante revelou o diagnóstico do cenário econômico e político de Mossoró, que foi conduzido pelo gestor de políticas públicas Pedro Augusto Filgueira Albuquerque³⁰⁷. Como explicado no capítulo anterior, o estudo evidenciou que as graves dificuldades econômico-financeiras enfrentadas pelo município foram motivadas principalmente pela queda de seus pilares econômicos, pela falta de confiança nas lideranças locais e pela falta de proximidade entre os ativos mais modernos, como o polo universitário regional e as cadeias econômicas alternativas.

Ao elencar os problemas gerais foi listado o formato de gestão pública adotado, demonstrado pela falta de organização gerencial, ausência de organização financeira, planejamento de curto prazo, falta de retorno com os impostos, pouca transparência, além de políticas públicas descontinuadas. Foi destacada ainda a pouca atração de empresas e a distância entre o governo local e o setor empresarial³⁰⁸, apesar do grande número de incentivos tributários concedidos nos últimos 10 (dez) anos.

Entre os caminhos indicados no diagnóstico e que coadunam com o referencial teórico utilizado nesta pesquisa está a necessidade da Administração Pública se modernizar, por meio de novas estratégias de planejamento e adoção de mecanismos de controle do serviço prestado, através de metas, indicadores e avaliações, apontando-se que as soluções dependem da inovação nos processos de gestão e devem ter como principais aliados os núcleos de tecnologia e de educação localizados na cidade³⁰⁹.

Em resumo, o estudo revelou que a economia local somente terá condições de se recuperar e desenvolver, caso opte por dois instrumentos elementares e essenciais a uma boa gestão: planejamento e modernização do serviço público³¹⁰. Ao tratar sobre os princípios indispensáveis para uma boa política tributária, que se aplica também aos incentivos fiscais, o economista Klemm aponta a transparência e a previsibilidade,

³⁰⁷ ALBUQUERQUE, Pedro Augusto Filgueira. **Diagnóstico do cenário econômico e político de Mossoró, realizado por empreendedores e colaboradores das cadeias econômicas locais – 2016**. Câmara de Dirigentes Lojistas de Mossoró – CDL. Mossoró, 2016. Disponível em: <http://www.cdlmossoro.com.br/images/cdl-diagnosticomossorocompleto.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2019.

³⁰⁸ Ibid. p. 50.

³⁰⁹ Ibid. p. 64.

³¹⁰ Ibid. p. 64.

destacando que os investidores precisam compreender a política adotada, contando com sua estabilidade, para decidir sobre a realização ou não de investimentos³¹¹.

Outro estudo que trata sobre a ineficiência da tributação indutora à luz do modelo de Estado e do projeto de desenvolvimento consubstanciado na Constituição Federal de 1988 concluiu que manter a política de incentivos tributários em total desacordo com o dever de planejamento estatal, principalmente pelos Estados-membros e municípios, não encontra fundamento no modelo de federalismo previsto no texto constitucional, e pior, o enfraquece³¹².

Noutro norte, outra prática que tem se demonstrado amplamente ineficiente e, por vezes, a responsável por agravar crises econômico-financeiras é a política dos parcelamentos de débitos atrasados, com a concessão de altos descontos, seja com relação ao valor principal do tributo (o que é ainda mais grave), seja em relação aos demais acréscimos legais. Por mais que em alguns momentos seja uma política necessária, a exemplo do que se demonstrou no contexto da pandemia da COVID-19³¹³, o seu uso indiscriminado e contínuo é capaz de gerar danos gravosos ao erário público e à sustentabilidade fiscal dos entes federativos.

Como vimos, o município de Mossoró promulgou ao longo da última década diversas leis e decretos que estabeleceram condições especiais de parcelamento, reduções de base de cálculo sem objetivo expresso na lei, descontos nos créditos tributários em atraso, seja com relação às multas e aos acréscimos legais, seja sobre o valor principal do tributo, todos com percentuais expressivos.

³¹¹ *Many of the principles for good general tax policy also apply to tax incentives, including transparency and predictability. These are important, because investors will need to be able to understand incentive schemes if they are to base their investment decisions on them. Investors will also need to be able to rely on a certain stability of tax incentives granted, before engaging in a major investment. A project requiring repeat investment over the years would be discouraged by frequent tax changes, even if incentives granted on previous investment were grandfathered.* (KLEMM, Alexander D. **Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives**. 2009. International Monetary Fund. p. 13. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Causes-Benefits-and-Risks-of-Business-Tax-Incentives-22628>. Acesso em: 06 nov. 2020.)

³¹² MENEZES, Adriana Reis Albuquerque de. **A utilização indutora de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais**: análise acerca de sua (in) efetividade à luz do modelo de estado e do projeto político de desenvolvimento insculpido na CF de 1988. 2009. 262 f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 250/251.

³¹³ O ano de 2020 já está marcado na história mundial pela ocorrência surpreendente da pandemia originada pela COVID-19, doença causada pelo novo coronavírus (SARS-CoV-2), que segundo dados registrados pela Organização Mundial de Saúde – OMS, ocasionou a morte de mais de 2 milhões e trezentas mil pessoas notificadas à OMS (Dados atualizados até 12/02/2021. Disponível em: <https://covid19.who.int/>. Acesso em: 12 fev. 2021), o que provocou – e continua provocando – uma aguda crise sanitária, social e econômico-financeira em todo o mundo.

Júlio Marcelo de Oliveira, ao analisar a Lei Complementar Federal n. 168/2018, que instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional – Pert-SN, para realização de parcelamentos de débitos tributários apurados no Simples Nacional, com previsão de abatimento em juros e multas de mora, encargos legais etc., traz diversos elementos e críticas que se aplicam inteiramente ao objeto dessa pesquisa³¹⁴.

A referida legislação é resultado do Projeto de Lei n. 171/2015, de iniciativa da Câmara dos Deputados, e durante sua tramitação a Comissão de Finanças e Tributação proferiu parecer destacando que a criação de um parcelamento sem a apresentação de medidas compensatórias no orçamento incide em incompatibilidade e inadequação financeira, uma vez que afronta o art. 14 da LRF, constituindo em renúncia fiscal que afeta e desequilibra o orçamento³¹⁵.

Apesar de considerado inadequado, foi aprovado pelo Congresso Nacional, que após veto integral do Presidente da República, por considerá-lo contrário ao interesse público e inconstitucional, rejeitou o veto e a lei foi promulgada. No mesmo estudo, foi analisada a Lei n. 13.606/2018, que instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PTR), e estabeleceu reduções de 100% das multas de mora, de ofício e dos encargos legais, além dos juros de mora³¹⁶.

Em ambos os casos, não constou registro de cálculo de estimativa de impacto orçamentário e financeiro, nem mesmo indicação das medidas compensatórias relacionadas às perdas de arrecadação, exatamente como ocorreu com a quase totalidade das leis concessivas de incentivos tributários no município de Mossoró.

Júlio Oliveira destacou que foram duas leis que concederam benefícios em condições extremamente vantajosas para contribuintes inadimplentes e ainda impactaram de forma significativa a arrecadação. Mais adiante, especificou diversos aspectos relevantes relativos aos parcelamentos que igualmente se aplicam à legislação municipal concessiva de descontos nos débitos em atraso: complexidade gerada na administração tributária; incentivo à sonegação; tratamento desigual e injusto em relação aos contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias de forma regular;

³¹⁴ OLIVEIRA, Júlio Marcelo de. **Eficácia de lei condicionada à adequação à responsabilidade fiscal**. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jul-05/contas-vista-eficacia-lei-condicionada-adequacao-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 14 out. 2020.

³¹⁵ Ibid.

³¹⁶ Ibid.

além de fracasso de programas semelhantes com relação ao incremento de arrecadação³¹⁷.

A Receita Federal do Brasil – RFB realizou um estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais no ano de 2017, no qual analisou diversos programas de parcelamentos tributários no âmbito federal e seus efeitos no comportamento dos contribuintes na arrecadação espontânea.

A despeito de destacar que a excepcionalidade deveria estar presente nesse tipo de iniciativa, o estudo demonstra que nos últimos 18 anos foram criados quase 40 programas de parcelamentos, todos com expressivas reduções nos valores das multas e juros, além de prazos para pagamento muito longos³¹⁸.

Os dados destacados indicam que os impactos negativos causados por essas renúncias são diretamente absorvidos pelo orçamento da União, que passa a reduzir os valores disponíveis para aplicação em todos os seus fins, desde saúde, educação, segurança e até a previdência social. Quanto ao comportamento dos contribuintes, logo após a adesão cerca de 50% dos optantes tornam-se inadimplentes, e, numa análise posterior, constata-se que é muito baixo o índice de quitação desses parcelamentos³¹⁹.

Ao verificar a existência de reflexos negativos do comportamento dos contribuintes na arrecadação tributária em decorrência dos reiterados programas de parcelamento, o estudo é contundente em confirmá-los. Foi observado que nem mesmo o alto valor das deduções fez com que os contribuintes se mantivessem adimplentes, mas ao contrário, a certeza do próximo programa e a consequente possibilidade de adiar a dívida tornou-se mais atrativa do que qualquer desconto ou dedução³²⁰.

Foi feito ainda um comparativo com outros países, entre eles um estudo publicado em 2014 pela OCDE (*Working Smarter in Tax Debt Management*), que demonstrou as condições de parcelamentos oferecidas em 26 países, sendo que, para a maioria, o período máximo de parcelamento é de 12 ou de 24 meses. Em situações excepcionais esse prazo é prolongado, sob condição da apresentação de garantia. Nesse

³¹⁷ OLIVEIRA, Júlio Marcelo de. **Eficácia de lei condicionada à adequação à responsabilidade fiscal**. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jul-05/contas-vista-eficacia-lei-condicionada-adequacao-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 14 out. 2020.

³¹⁸ BRASIL, Secretaria da Receita Federal do. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 14 out. 2020.

³¹⁹ Ibid.

³²⁰ Ibid.

sentido, não se tem notícia de outras administrações tributárias em que existam parcelamentos em prazos tão alongados quanto os concedidos na realidade brasileira, que variam de 60 a 180 meses, sem contar os que têm prazo indefinido³²¹.

Em síntese, o estudo da RFB concluiu que a instituição de modalidades especiais de parcelamento de débitos, com reduções acentuadas de multas, juros e encargos legais, influenciam de forma negativa o comportamento dos contribuintes, no que se refere ao cumprimento voluntário da obrigação, restando evidente a cultura de inadimplência alimentada no Brasil³²².

Ademais, apesar de tantas concessões, os dados contidos no relatório demonstram que o passivo tributário administrado pela Receita Federal tem crescido volumosamente nos últimos anos. Isso evidencia que os parcelamentos não são instrumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário, além de causarem efeitos destruidores na arrecadação tributária, uma vez que o contribuinte protela o recolhimento dos tributos na espera de um novo parcelamento especial, recomendando-se, assim, que seja rejeitada qualquer medida proposta nesse sentido³²³.

A situação do município de Mossoró não é diferente do que foi apresentado no estudo da RFB e de tantos outros entes da federação. Por meio de análise realizada por Arthur Guilherme Silva Ferreira de Souza³²⁴, utilizando-se da base de dados do Sistema Integrado de Administração Tributária – SIAT, de responsabilidade da Secretaria Municipal da Fazenda - SEFAZ, constatou-se que o percentual de sucesso dos parcelamentos realizados em nível municipal, que já era inexpressivo, vem caindo consideravelmente. Vejamos a tabela abaixo que revela os primeiros indicativos:

Tabela 6: Parcelamentos realizados³²⁵

Ano	Quantidade de Parcelamentos Concedidos	Total Parcelado	Arrecadado
2009	4694	R\$ 4.789.717,79	R\$ 2.614.932,37
2010	4.434	R\$ 6.275.556,06	R\$ 2.369.713,74
2011	4.467	R\$ 6.006.257,85	R\$ 1.986.836,52

³²¹ BRASIL, Secretaria da Receita Federal do. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 14 out. 2020.

³²² Ibid.

³²³ Ibid.

³²⁴ Servidor da Diretoria da Receita Municipal da SEFAZ e discente do mestrado acadêmico em ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN.

³²⁵ Tabela de elaboração própria.

2012	4.869	R\$ 4.850.542,88	R\$ 1.895.700,47
2013	5.794	R\$ 7.097.571,67	R\$ 2.129.185,93
2014	3.973	R\$ 9.928.978,70	R\$ 2.609.305,60
2015	7.876	R\$ 17.106.700,29	R\$ 5.401.660,29
2016	7.755	R\$ 16.463.588,33	R\$ 6.755.750,78
2017	7.559	R\$ 33.466.271,12	R\$ 6.537.282,12
2018	6.774	R\$ 46.805.045,18	R\$ 5.910.227,40
2019	7.995	R\$ 26.207.654,89	R\$ 7.688.767,96

A tabela acima observada confirma que a quantidade de parcelamentos concedidos foi aumentando em quase todos os anos. Outro fator que chama a atenção é que o total da receita parcelada cresceu bastante a cada exercício, em especial a partir de 2015. Em contrapartida, os valores arrecadados no mesmo período ficaram muito aquém da expectativa de receita gerada por meio dos parcelamentos realizados. A título de exemplo, em 2018 foi parcelada a quantia de R\$ 46.805.045,18, no entanto, no mesmo ano somente foram arrecadados R\$ 5.910.227,40 oriundos de parcelamentos.

O citado relatório foi obtido por meio de verificação da quantidade de parcelamentos concedidos em cada ano, o que derivou no montante que foi negociado por exercício. Após isso, através dos extratos de arrecadação emitidos, foi possível chegar aos parcelamentos quitados e aos valores que foram arrecadados anualmente, cujos parcelamentos ainda se encontram vigentes. Essas informações possibilitaram que fosse estimado o percentual de sucesso dos parcelamentos realizados, de acordo com dados extraídos em 10.11.2020, resumidos na tabela e gráfico descritos a seguir:

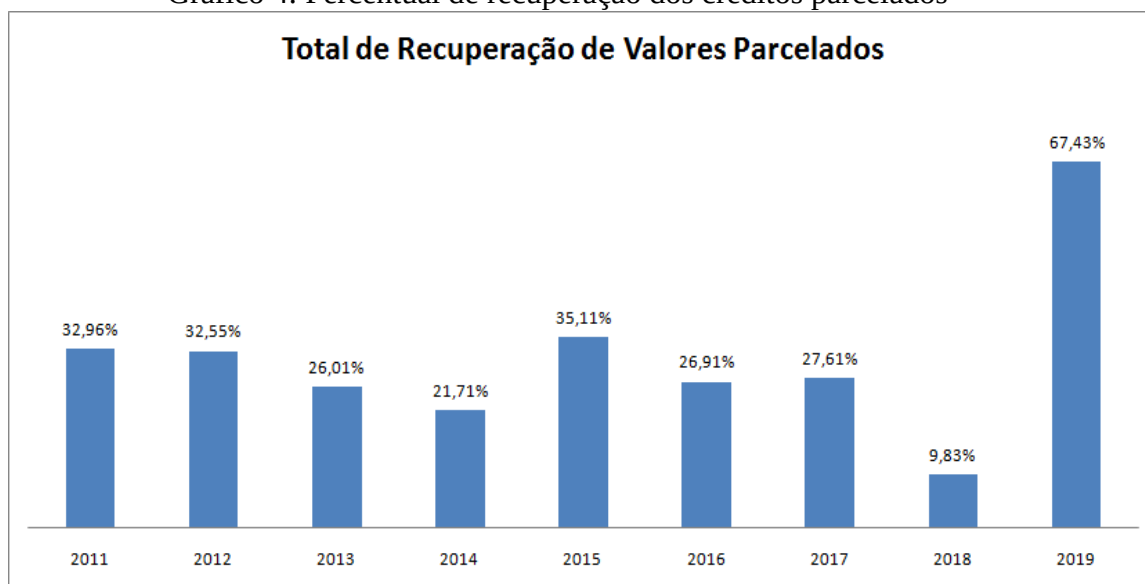
Tabela 7: Percentual de sucesso dos parcelamentos ³²⁶

ANO	Total negociado	Valores quitados	Valores pagos no respectivo ano	Percentual aproximado de sucesso
2011 ³²⁷	R\$ 6.411.910,02	R\$ 1.227.255,57	R\$ 885.950,46	32,96%
2012	R\$ 4.098.620,03	R\$ 680.516,65	R\$ 653.584,22	32,55%
2013	R\$ 5.331.791,94	-	R\$ 1.386.946,92	26,01%
2014	R\$ 6.945.982,17	-	R\$ 1.507.832,04	21,71%
2015	R\$ 10.947.230,70	-	R\$ 3.843.822,42	35,11%
2016	R\$ 10.310.939,96	-	R\$ 2.775.092,87	26,91%
2017	R\$ 22.653.149,94	-	R\$ 6.255.516,61	27,61%
2018	R\$ 37.165.988,16	-	R\$ 3.652.046,33	9,83%

³²⁶ Tabela de elaboração própria.

³²⁷ Não constam dados completos no Sistema Integrado de Administração Tributária – SIAT em relação aos exercícios de 2009 e 2010.

2019	R\$ 10.975.866,60	-	R\$ 7.400.497,62	67,43%
-------------	-------------------	---	------------------	--------

Gráfico 4: Percentual de recuperação dos créditos parcelados ³²⁸

Chama a atenção o percentual de sucesso dos parcelamentos relativos ao ano de 2019, período em que foram concedidos benefícios fiscais por um período mais curto, considerando que em anos anteriores houve a diminuição da frequência e da quantidade de incentivos implementados em comparação à primeira metade da década pesquisada. Ademais, o percentual elevado se traduz em um elemento bastante sugestivo de que as ações adotadas pela Administração Tributária municipal a partir do ano de 2017³²⁹, em maior consonância com uma política tributária planejada, com estratégias de ação direcionadas e eficientes, começaram a influenciar de maneira positiva o comportamento dos contribuintes e a gerar consequências arrecadatórias mais significativas.

Outro exemplo contundente a ser verificado tem relação com a LC municipal n. 112/2015³³⁰, que instituiu o REFIS, cujos termos permaneceram válidos de 06 de março de 2015 a 31 de dezembro de 2016, ou seja, por quase 02 anos. No mesmo período,

³²⁸ Gráfico elaborada pelo servidor da Diretoria da Receita Municipal da SEFAZ e mestrando Arthur Guilherme Silva Ferreira de Souza, a partir de dados extraídos do Sistema Interno de Administração Tributária - SIAT.

³²⁹ Especificadas no item 4.2 deste capítulo.

³³⁰ MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 112, de 06 de março de 2015**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS – do município de Mossoró, para pessoas físicas e jurídicas, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2015]. Disponível em: <http://jom.prefeiturademossoro.com.br/2015/03/06/jom-n-294/>. Acesso em: 30 dez. 2019.

segundo dados extraídos do Sistema Integrado de Administração Tributária – SIAT, foram realizados 11.258 parcelamentos relativos a débitos de IPTU, dos quais apenas 8.731 permanecem ativos. Até a data de 23/10/2020 essas negociações importaram no recebimento de R\$ 9.602.987,87 pelos cofres públicos municipais. No tocante ao ISS foram feitos 328 parcelamentos, dos quais apenas 170 estão ativos, que ocasionaram o pagamento de R\$ 904.519,80 durante todo o período³³¹.

Merece destaque que, segundo os gastos tributários informados nas LOAs de 2015 e 2016, o município de Mossoró abriu mão de R\$ 14.769.303,60 (que conforme foi destacado nesta pesquisa, expressa montante muito inferior ao que de fato foi renunciado), contudo, no mesmo período somente conseguiu arrecadar R\$ 10.507.507,67 com a concessão do mencionado benefício tributário (REFIS). Um dado ainda mais revelador está na previsão orçamentária de IPTU e ISS informada pelo ente municipal para os anos de 2015 e 2016: R\$ 168.612.180,00. De tal modo, previu arrecadação de R\$ 168.612.180,00 (IPTU e ISS), arrecadou R\$ 10.507.507,67 (IPTU e ISS), com o benefício concedido no período e renunciou a R\$ 14.769.303,60 (IPTU e ISS), quantia essa subavaliada e dissociada da realidade dos valores concretamente renunciados³³².

Ao analisar especificamente a LC nº 112/2015 (REFIS), Luiz Felipe Monteiro Seixas e Vitória Alves verificaram que diante de sucessivas prorrogações dos prazos e dos benefícios, restou afastada a natureza excepcional do parcelamento tributário especial. O referido incentivo teve como justificativa a crise econômica daquele momento, e apesar da acentuada queda na arrecadação de tributos municipais, perdurou pelos anos de 2015 e 2016³³³.

No caso do REFIS de Mossoró demonstrou-se que sua eficácia foi superestimada e que não foram atingidas suas finalidades, consoante se demonstrou após a análise da arrecadação dos exercícios de 2013 a 2017, a partir dos relatórios anuais elaborados pela Procuradoria Fiscal do Município de Mossoró. Foi possível

³³¹ Dados extraídos do Sistema Interno de Administração Tributária - SIAT, através de consulta realizada por esta pesquisadora.

³³² Ibid.

³³³ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro; REBOUÇAS, Vitória Alves Martins de Lima. **Uma análise dos parcelamentos tributários especiais no município de Mossoró/RN e seus efeitos na arrecadação e no comportamento dos contribuintes.** Revista Direito e Liberdade - RDL, Natal/RN, v. 22, n. 216, p. 105-128, 28 ago. 2020. Quadrimestral. Disponível em: http://ww2.esmarn.tjrn.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/view/2245. Acesso em: 04 nov. 2020.

constatar que os menores índices arrecadatários ocorreram no ano de 2013, quando estavam em vigor leis que concediam altos descontos a contribuintes inadimplentes; no ano de 2015, quando foi instituído o REFIS e em 2016, período das sucessivas prorrogações do citado benefício³³⁴.

Em contrapartida, nos exercícios de 2014 e 2017, em que não vigoraram leis municipais concessivas de descontos para pagamentos de débitos tributários em atraso, o ente municipal obteve aumento em sua arrecadação. Os dados coletados apontaram que as razões para as sucessivas prorrogações do REFIS-Mossoró repercutiram negativamente frente à crise financeira vivida pela municipalidade, agravando o déficit de arrecadação de tributos, bem como provocando o caos nas contas públicas³³⁵.

Além disso, foram propostas alternativas para contribuir com a melhora arrecadatória, tais como o aumento no número de auditores fiscais; a implantação de tecnologia de forma a tornar mais eficiente a fiscalização; a utilização de mecanismos de cobrança administrativa e o investimento nos recursos de cobrança judicial e extrajudicial do crédito tributário, com destaque para a atuação da procuradoria fiscal e para o protesto extrajudicial da dívida ativa tributária³³⁶.

Esses números revelam que, além da política tributária de benefícios tributários não repercutir positivamente no desenvolvimento da cidade, está, muitas vezes, causando prejuízos ao erário público, existindo situações em que o valor arrecadado é inferior ao valor renunciado, conforme demonstrado acima. Não bastasse isso, tem influenciado negativamente no comportamento dos contribuintes, que cada vez mais têm descumprido suas obrigações tributárias, haja vista ser mais vantajoso aguardar o próximo parcelamento com altos descontos e descumpri-lo mais uma vez. Pela mesma razão, não há estímulo algum ou contrapartida positiva para os contribuintes que optam por honrar regularmente o pagamento de seus tributos.

A situação do município de Mossoró torna-se ainda mais questionável quando se constata que as volumosas renúncias fiscais concedidas ao longo dos anos pretéritos

³³⁴ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro; REBOUÇAS, Vitória Alves Martins de Lima. **Uma análise dos parcelamentos tributários especiais no município de Mossoró/RN e seus efeitos na arrecadação e no comportamento dos contribuintes**. Revista Direito e Liberdade - RDL, Natal/RN, v. 22, n. 216, p. 105-128, 28 ago. 2020. Quadrimestral. Disponível em: http://ww2.esmarn.tjrn.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/view/2245. Acesso em: 04 nov. 2020.

³³⁵ Ibid.

³³⁶ Ibid.

confrontam diretamente com a sustentabilidade fiscal da cidade no mesmo período, com sua capacidade de investimento e se contradizem diante da avaliação negativa obtida em relação ao modelo de gestão fiscal adotado nos exercícios de 2013 a 2018.

A Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro – FIRJAN realizou um estudo em 2019, o Índice Firjan de Gestão Fiscal – IFGF, com base em dados oficiais, e analisou as contas das cidades brasileiras através de quatro indicadores: autonomia, gasto com pessoal, liquidez e investimentos³³⁷.

A autonomia verifica a relação entre as receitas oriundas da atividade econômica do município e os custos para financiar sua existência. Gastos com pessoal mostram quanto os municípios gastam com pagamento de pessoal em relação ao total da Receita Corrente Líquida. Liquidez analisa a relação entre o total de restos a pagar acumulados no ano e os recursos disponíveis em caixa para cobri-los no ano seguinte. E, por fim, quanto aos investimentos, este indicativo mede a parcela da receita total dos municípios destinada a investimentos, que geram bem-estar à população e melhoram o ambiente de negócios³³⁸.

A pontuação utilizada pelo IFGF para chegar aos resultados varia entre 0 e 1. Quanto mais próximo de 1 melhor a gestão fiscal do município. Os resultados que indicam “excelência” estão grifados na cor azul (0,8 e 1,0); “boa gestão” na cor verde (0,6 e 0,8); “dificuldade” na cor amarela (0,4 e 0,6) e os que revelam uma situação “crítica” estão identificados na cor vermelha (0,4 e 0,0)³³⁹.

A cidade de Mossoró foi avaliada com relação aos anos-base de 2013 e 2018 e os resultados não foram positivos. Em 2018 sua pontuação ficou em 0,4239, o que demonstrou dificuldade na sua gestão fiscal. Em 2017 pontuou 0,3548, indicando uma situação crítica. Em 2016, apresentou resultado ainda pior, pontuando 0,0893; em 2015 teve nota de 0,1413; em 2014 pontuou 0,4207 e 2013 totalizou 0,4268. No período avaliado, a cidade oscilou entre os piores resultados, variando em meio aos critérios amarelo (dificuldade) e vermelho (crítico)³⁴⁰.

³³⁷ ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL 2019. **Um raio-x na gestão pública dos municípios brasileiros**. 2019. – Rio de Janeiro: Firjan, 2012- v., graf. color. – (índices Firjan) (Pesquisas e Estudos Socioeconômicos). Disponível em: https://www.firjan.com.br/data/files/8F/50/19/81/B2E1E610B71B21E6A8A809C2/IFGF-2019_estudo-completo.pdf. Acesso em: 14 out. 2020.

³³⁸ Ibid.

³³⁹ Ibid.

³⁴⁰ Ibid.

Assim, percebe-se claramente os reiterados equívocos cometidos na política tributária municipal concessiva de benefícios tributários, pois muitas vezes apresenta efeitos regressivos na arrecadação; não repercute de forma positiva no desenvolvimento econômico-social da cidade; influencia negativamente os contribuintes, que estão cada vez mais inadimplentes; bem como, é uma das grandes responsáveis por Mossoró ter sido enquadrada nos piores indicativos no que se refere à sua gestão fiscal, segundo os dados revelados pelo IFGF.

4.4. TRANSPARÊNCIA E PLANEJAMENTO NA GESTÃO FISCAL: SOBRE A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS

Desde que o controle de gastos se tornou um relevante pilar da política econômica, os gestores públicos brasileiros tiveram que se adequar a essa nova ordem. Isso tudo porque a estabilização que ocorreu a partir do Plano Real deixou evidente a falta de controle das contas públicas, o que tornou inevitável a revisão das estratégias adotadas até aquele momento. Antes disso, os administradores públicos usavam o denominado *efeito Patinkin* para equilibrar as contas, que se traduzia em adiar ao máximo o pagamento dos compromissos assumidos, a exemplo de quitação de dívidas com fornecedores de bens e serviços, bem como os salários dos servidores. Com a inflação da época era possível obter uma queda real da dívida pública por meio desse artifício, uma vez que as receitas eram indexadas à inflação, mas as despesas não eram³⁴¹.

Contudo, a queda da inflação trouxe à tona a fragilidade dos orçamentos, o que impôs a obrigação de serem adotadas medidas diferentes para dar sustentabilidade às finanças públicas e dentro desse contexto teve origem a LRF, cujo maior objetivo é aprimorar a gestão dos recursos públicos, com a finalidade de conquistar equilíbrio sustentável por meio do planejamento³⁴².

³⁴¹ SOMAVILLA, J. L.; LOBATO, P. H. B. **A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas.** Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 70, n. 1, p. 1-14, mar. 2009. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/393.pdf>. Acesso em: 16 out. 2020.

³⁴² Ibid.

Além do aspecto fiscal, a LRF possui como objetivo implementar uma mudança de comportamento dos gestores públicos, motivo pelo qual restringiu de forma considerável a sua liberdade para gastar e contrair dívidas, como também para abrir mão de receitas. Buscou, assim, efetivar uma nova maneira de realizar política fiscal e econômica. Em síntese, essa mudança estrutural pretendida no regime fiscal se baseia nos seguintes elementos fundantes e básicos a qualquer gestão fiscal: responsabilidade, transparência, amplo acesso às informações e divulgação de resultados alcançados³⁴³.

O conceito de *accountability*, que pode ser traduzido como “prestação de contas”, está inteiramente relacionado ao princípio da responsabilidade fiscal, que importa na gerência eficiente dos recursos públicos³⁴⁴. E esse conceito deve ser tão relevante para a esfera pública como é para o setor privado. Sua aplicabilidade se dá diante da busca por resultados, penalidades por falhas, especificação dos níveis de desempenho, autoridade para determinar como os recursos serão utilizados, além de um necessário processo de avaliação quanto aos resultados obtidos³⁴⁵.

E para que ocorra o efetivo controle social não há como dissociar a transparência da participação social, sendo certo que constitui requisito fundamental para tanto que a informação seja precisa, suficiente e de fácil compreensão para o cidadão comum. Assim, a transparência aprimorada pelos elementos do *accountability* se constitui em uma influente ferramenta de participação social³⁴⁶.

Diante de todo o contexto exposto quanto à política tributária de gastos tributários no município de Mossoró, entre suas falhas, uma das mais acentuadas está na ausência de transparência, bem como na ausência de efetivação do controle interno e externo. O princípio da transparência orçamentária deriva do princípio da transparência tributária, que tem previsão no art. 150, § 5º da CF/88³⁴⁷.

A Constituição Federal de 1988 trouxe em seus arts. 70 e 71 a obrigatoriedade de o Congresso Nacional efetuar o controle externo, exercido com o auxílio do Tribunal

³⁴³ MALCHER, Carolina Sequeira Zurita Gama. **Renúncia de receita tributária: o caso do estado do Pará**. 138 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Universidade Federal do Pará, Belém, 2012. Disponível em: <http://repositorio.ufpa.br/jspui/handle/2011/6409>. Acesso em: 23 out. 2020.

³⁴⁴ Ibid.

³⁴⁵ PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998. p. 218.

³⁴⁶ SANTOS, José Luiz Lins dos. **Transparência regulatória e controle social: experiências exitosas em regulação na América Latina e Caribe**. Brasília: Ed. Alia Opera, 2012.

³⁴⁷ Art. 150. § 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

de Contas da União, tendo o dever de efetuar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas³⁴⁸.

A Constituição do Estado do Rio Grande do Norte traz dispositivo semelhante, estabelecendo que a fiscalização deve ser exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado³⁴⁹. Referidas previsões não foram realizadas nos textos constitucionais sem razão, mas tiveram como principal intuito legitimar a importância de os tribunais de contas exercerem um controle efetivo sobre as renúncias de receita, por exemplo, como forma de exercerem seu papel constitucional e de contribuírem para a boa gestão dos recursos públicos³⁵⁰.

Pode-se afirmar que o principal instrumento do qual o Estado dispõe para sacramentar sua legitimidade perante a população é a transparência. Não somente por ser elemento indissociável da democracia, mas por possuir também finalidades de ordem econômica relevantes, a exemplo de uma melhor delimitação da política fiscal, que possibilite planejamentos exequíveis a longo prazo e que favoreçam o ambiente para a atração de investimentos³⁵¹.

É certo que quanto maior o nível de transparência na construção do orçamento público, maior a possibilidade de controle e fiscalização em relação à concessão de benefícios tributários, permitindo que os cidadãos participem da gestão e também tenham condições de realizar o controle social da administração pública³⁵².

³⁴⁸ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

³⁴⁹ Art. 22. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial de Município é exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

1º O controle externo do Poder Legislativo Municipal é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual incumbem, no que couber, as competências previstas nos arts. 53 e 54.

³⁵⁰ SOMAVILLA, J. L.; LOBATO, P. H. B. **A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 70, n. 1, p. 1-14, mar. 2009. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/393.pdf>. Acesso em: 16 out. 2020.

³⁵¹ RUEDIGER, Marco Aurélio. Por que um orçamento público transparente e efetivo seria benéfico ao país? FGV – Fundação Getúlio Vargas. Diretoria da análise política pública. 2014. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/16247>. Acesso em: 14 out. 2020.

³⁵² FIGUEIREDO, Vanuza da Silva; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. **Transparência e Controle social na Administração Pública**. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/temasadm/article/view/6327/0>. Acesso em: 14 out. 2020.

Para que se possa pensar em mecanismos que auxiliem a gestão fiscal no município de Mossoró, certamente será fundamental o aprimoramento da transparência no tocante ao orçamento público e aos gastos tributários. E muitos são os benefícios em se adotarem práticas transparentes, entre elas, a efetiva defesa do erário público, o embaraço na concessão de privilégios injustificados, o não desperdício de recursos públicos e a adoção de medidas que previnam consequências sociais, econômicas e orçamentárias originadas da concessão indiscriminada de benefícios tributários³⁵³.

O Tribunal de Contas da União – TCU possui diversos acórdãos que se originaram a partir de fiscalizações de renúncias de receitas, além de rotineiramente expedir recomendações e determinações a órgãos do Poder Executivo, na tentativa de dar cumprimento aos dispositivos constitucionais e legais sobre o tema, dando destaque ao art. 14 da LRF. Exemplos são os acórdãos de ns. 747/2010; 809/2014; 1.205/2014; 384/2016 e 793/2016, todos do Plenário.

O acórdão n. 747/2010 proferido no processo n. 015.052/2009-7 pelo TCU foi considerado paradigmático no tema das renúncias de receita. Foi determinado que os Ministérios da Fazenda e do Planejamento não adotassem o “ajuste na programação orçamentária e financeira” nem o “excesso de arrecadação” como medidas de compensação para as desonerações tributárias. Essa temática ainda é controversa, especialmente quando se trata dos tipos de medidas utilizadas para a compensação com os gastos tributários³⁵⁴.

Grande parte da problemática tem relação com a ausência de normas que regulem o procedimento a ser adotado quanto à integração do processo de concessão das renúncias ao de alocação de recursos no orçamento. Referida integração não foi tratada pela LRF nem mesmo pela Lei n. 4.320/1964, haja vista que na época de sua aprovação ainda não havia ocorrido a inserção da teoria dos gastos tributários na legislação orçamentária dos países.³⁵⁵

³⁵³ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 215.

³⁵⁴ CARVALHO JUNIOR, Antônio Carlos Costa D'ávila. **Renúncias de Receitas e o Processo Orçamentário**: comentários ao acórdão 747/2010 – TCU - Plenário. Brasília: Tribunal de Contas da União - TCU, 2012. 89 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/renuncias-de-receitas-e-o-processo-orcamentario-comentarios-ao-acordao-747-2010-tcu-plenario.htm>. Acesso em: 16 out. 2020.

³⁵⁵ Ibid.

Como foi dito em linhas anteriores, a elaboração da estimativa de impacto orçamentário-financeiro tem como premissa verificar quais serão as consequências fiscais de médio e longo prazo decorrentes dos gastos tributários realizados. A partir dessa análise é que se pode ter uma noção aproximada do desvio, quantificado monetariamente, que a desoneração tributária irá causar na arrecadação, relacionando-se com o montante que seria arrecadado a partir das previsões de receita. Essa comparação é essencial para que seja possível colocar em prática as medidas compensatórias previstas no art. 14 da LRF³⁵⁶.

Para tanto, é muito relevante que a estimativa orçamentária seja feita utilizando-se dos mesmos critérios e do mesmo rigor técnico e metodológico que deve ser adotado nas previsões de receitas delineados no art. 12 da LRF e para que seja possível reavaliar de forma bimestral a receita capaz de identificar algum excesso de arrecadação³⁵⁷.

O TCU, ao realizar monitoramento de deliberações que constaram nos acórdãos ns. 2.756/2018; 793/2016; 1.205/2014 e 747/2010, destacou avanços ocorridos no Poder Executivo Federal, citando como exemplos a Plataforma de Análise de Dados (GovData) e a revisão do Decreto n. 8.789/2016, revogado pelo Decreto n. 10.046/2019, que tratou de níveis de compartilhamento de dados, de regras gerais quanto a esse compartilhamento, do cadastro base do cidadão e do comitê central de governança de dados. Na mesma ocasião destacou que esse processo de análise de dados deve ser contínuo e requer aperfeiçoamento constante³⁵⁸.

Quanto à metodologia de cálculo dos gastos tributários, a partir das publicações da Receita Federal do Brasil, que divulgaram anexo metodológico sobre o cálculo de cada renúncia, o TCU apontou que, mesmo sendo de caráter eminentemente técnico, representou um esforço importante para dar transparência em linguagem cada vez mais acessível.

³⁵⁶ CARVALHO JUNIOR, Antônio Carlos Costa D'Ávila. **Renúncias de Receitas e o Processo Orçamentário**: comentários ao acórdão 747/2010 – TCU - Plenário. Brasília: Tribunal de Contas da União - TCU, 2012. 89 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/renuncias-de-receitas-e-o-processo-orcamentario-comentarios-ao-acordao-747-2010-tcu-plenario.htm>. Acesso em: 16 out. 2020.

³⁵⁷ Ibid.

³⁵⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União - TCU. **Acórdão nº 1112/2020, Processo nº TC 006.625/2019-3**. Relator: Ministro Relator Raimundo Carreiro. Diário Oficial da União. Brasília, DF. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/processo/*/NUMEROSOMENTENUMEROS%253A662520193/DTAUTUACAOORDENACAO%2520desc%252C%2520NUMEROCOMZEROS%2520desc/0/%2520. Acesso em: 23 out. 2020.

Outro significativo avanço apontado pelo TCU está nas medidas adotadas pelo Poder Executivo nos últimos anos no sentido de sistematizar procedimentos, o que culminou na publicação dos manuais *ex-ante* e *ex-post* de avaliação de políticas públicas. O modelo de governança proposto trata detalhadamente sobre as fases que envolvem os gastos tributários, com a atribuição dos responsáveis por atuar de acordo com suas competências de cada órgão, no entanto, a iniciativa ainda carece de caráter normativo, motivo pelo qual, entre outras medidas, o TCU recomendou ao Ministério da Economia, bem como à Casa Civil da Presidência da República, as seguintes providências para a efetiva institucionalização de um modelo de governança para a concessão e gestão de benefícios tributários:

- i) competências e procedimentos para instituição e ampliação de renúncias tributárias; ii) aperfeiçoamento da organização institucional, com a definição de unidades de coordenação e supervisão, e a identificação e a definição dos papéis dos órgãos essenciais nas etapas de formulação, concessão, monitoramento e avaliação; iii) definição de objetivos, metas, indicadores, prazo de vigência, órgão gestor, informações quantitativas e qualitativas necessárias para os processos de monitoramento e avaliação; iv) estratégia sistematizada de acompanhamento das políticas, incluindo cronograma de revisões periódicas; v) mecanismos de coordenação entre órgãos centrais e setoriais para a gestão de políticas públicas financiadas com renúncias tributárias.

O manual intitulado *Avaliação de Políticas Públicas: guia prático de análise ex ante* foi resultado das discussões técnicas coordenadas pela Casa Civil da Presidência da República, em parceria com o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), o Ministério da Fazenda (MF), o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MP) e o Ipea, com a colaboração do Centro de Aprendizagem em Avaliação e Resultados para o Brasil e África Lusófona da Fundação Getúlio Vargas (Clear/FGV) e do *Centre for Public Impact* (CPI), e teve como principal objetivo elaborar um guia de orientação de melhores práticas para análise prévia de políticas públicas³⁵⁹.

³⁵⁹ **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante**, volume 1/ Casa Civil da Presidência da República, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. – Brasília: Ipea, 2018. v. 1 (192 p.) Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf. Acesso em: 06 nov. 2020.

A análise orçamentária e financeira viabiliza alcançar o real valor das políticas públicas, bem como identificar seus benefícios, em especial em contextos de restrição fiscal, onde se deve buscar o máximo retorno econômico e social por meio do menor sacrifício possível da sociedade³⁶⁰.

Um estudo sobre o impacto das políticas de gastos tributários implementadas pela União demonstrou um efeito praticamente nulo sobre a redução da desigualdade, alguns dos quais até com efeitos regressivos, o que significa o aumento no nível de desigualdade. Por outro lado, a evolução dos gastos tributários entre 2009 e 2018 passou de aproximadamente 3,5% para 4,1% do PIB. Esse assunto tem assumido importância cada vez maior no cenário brasileiro, uma vez que os gastos tributários registraram um acréscimo de 247% em termos nominais entre os anos acima citados, atingindo R\$ 287,5 bilhões no ano de 2018³⁶¹.

Em termos de equidade, eficiência e custo, a análise demonstrou que, embora a política de gastos tributários não tenha sido tão regressiva como previu o Banco Mundial em 2017, por outro lado não contribuiu de forma relevante para a melhora da equidade. Um dos exemplos citados é o programa de transferência de renda denominado Bolsa Família, que possuiu o condão de entregar uma melhora equitativa a um custo em torno de 10% do que é atribuído por meio das renúncias de receita³⁶².

No mesmo sentido, também foi confeccionado o manual de *Avaliação de Políticas Públicas: guia prático de análise ex post*, e um dos fundamentos está na necessidade de se realizar o monitoramento e a avaliação para que se verifique a efetividade de uma política pública. São essas avaliações específicas e qualificadas que vão possibilitar o aprimoramento de uma decisão e justificar o investimento ou economia de recursos públicos, a partir de uma comparação objetiva em relação ao alcance ou não dos resultados esperados e sobre o uso eficiente dos recursos. O guia

³⁶⁰ **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante**, volume 1/ Casa Civil da Presidência da República, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. – Brasília: Ipea, 2018. v. 1 (192 p.) Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf. Acesso em: 06 nov. 2020.

³⁶¹ LEISTER, Mauricio Dias *et al.* **Análise dos gastos tributários do governo federal considerando seus aspectos fiscais, de equidade e de eficiência econômica**. Brasília: Esaf, 2018. 344 p. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/outras-publicacoes/contribuicoes-academicas-para-a-politica-de-subsidios-da-uniao>. Acesso em: 23 out. 2020.

³⁶² Ibid.

intenta servir para orientar a tomada de decisão durante ou após a execução de uma política pública³⁶³.

O guia segue as diretrizes de governança pública que foram estabelecidas pelo Decreto n. 9.203/2017 e resumem-se nas seguintes³⁶⁴:

i) monitorar o desempenho e avaliar a concepção, a implementação e os resultados das políticas e das ações prioritárias para assegurar que as diretrizes estratégicas sejam observadas; ii) avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios; e iii) manter processo decisório orientado pelas evidências, pela conformidade legal, pela qualidade regulatória, pela desburocratização e pelo apoio à participação da sociedade.

Outro instrumento de grande relevância foi a criação de manual pelo Governo Federal em 2018 contendo as Diretrizes Gerais e o Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório - AIR, contendo orientações para a implementação de avaliações de impacto a serem seguidas por qualquer órgão da Administração Pública, auxiliando tecnicamente os agentes públicos na elaboração dessa análise. O guia foi pensado inicialmente para as agências regulatórias, mas abrange todas as formas de regulação realizadas pelo Estado, tratando-se de forma contemporânea de ações que envolvem o conjunto de instrumentos jurídico-normativos, tais como leis, decretos, regulamentos e outras normas³⁶⁵.

O guia se propõe a auxiliar na escolha da melhor norma a ser adotada quando se pretende elaborar qualquer regra que objetive alterar comportamentos, alertando que fazer regras é uma atividade que aparenta ter um baixo custo para quem a executa, mas tem potencial de gerar alto custo para quem terá que cumpri-la. Assim, a AIR se traduz em um processo sistemático de avaliação consubstanciado em evidências que ajudam na análise quanto aos eventuais impactos ocorridos a partir das alternativas disponíveis na

³⁶³ **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise *ex post***, volume 2/ Casa Civil da Presidência da República ... [et al.]. – Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018.v. 2 (301 p.) Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/181218_avaliacao_de_politicas_publicas_vol2_guia_expost.pdf. Acesso em: 06 nov. 2020.

³⁶⁴ Ibid.

³⁶⁵ BRASIL. Casa Civil. Subchefia de análise e acompanhamento de políticas governamentais et al. **Diretrizes gerais e guia orientativo para elaboração de Análise de Impacto Regulatório – AIR**. Brasília: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.casacivil.gov.br/central-deconteudos/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view. Acesso em: 06 nov. 2020.

tentativa de alcançar os objetivos pretendidos. A finalidade primordial é orientar e fundamentar a tomada de decisões, por meio de maior fundamentação técnica, principalmente quando estas importam na imposição de normas a serem cumpridas³⁶⁶.

As Diretrizes Gerais AIR definem conceitos, etapas e padrões mínimos a serem observados na elaboração da Análise de Impacto Regulatório, e o seu Guia detalha cada um dos elementos que devem ser apresentados no Relatório de AIR, em especial pontos de atenção e recomendações a partir das melhores práticas observadas internacionalmente. Um dos princípios que norteiam referidas medidas é o que considera fundamental iniciar uma AIR logo nos estágios iniciais do processo regulatório, ou seja, previamente à elaboração de leis, decretos, regulamentos e outros; além de considerar essencial fomentar a integração de mecanismos de participação social durante a fase de construção e elaboração da AIR³⁶⁷.

Ao final, deve ser feita a Avaliação do Resultado Regulatório – ARR, que é o processo que averigua se os objetivos previamente estabelecidos foram alcançados. O objetivo da ARR é verificar o que de fato ocorreu após a implementação da ação escolhida pelo órgão ou entidade. Sem dúvidas, a realização de AIR em qualquer órgão da Administração Pública possui um grande potencial de produzir inúmeros benefícios à sociedade, em virtude de privilegiar o planejamento e a técnica em detrimento de práticas aleatórias, amadoras ou que ignoram os riscos e eventuais prejuízos causados aos principais atores atingidos e ao interesse público a ser perseguido por qualquer agente público que preze pela sua função e pela missão institucional e social³⁶⁸.

Como se sabe, a LRF fixou diversos regramentos para que fossem concedidos benefícios fiscais, contudo, tal prática não foi proibida. A premissa intentada foi a de controlar e limitar seu uso, conferindo maior racionalidade e transparência, exatamente como forma de moralizar e impedir a utilização indiscriminada³⁶⁹.

³⁶⁶ BRASIL. Casa Civil. Subchefia de análise e acompanhamento de políticas governamentais et al. **Diretrizes gerais e guia orientativo para elaboração de Análise de Impacto Regulatório – AIR**. Brasília: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.casacivil.gov.br/central-deconteudos/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view. Acesso em: 06 nov. 2020.

³⁶⁷ Ibid.

³⁶⁸ Ibid.

³⁶⁹ SOMAVILLA, J. L.; LOBATO, P. H. B. **A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 70, n. 1, p. 1-14, mar. 2009. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/393.pdf>. Acesso em: 16 out. 2020.

Noutro quadrante, a política dos gastos tributários é antiga e comumente adotada em várias nações, tendo como principal objetivo auxiliar no desenvolvimento de seguimentos econômicos importantes, de regiões menos favorecidas e de grupos de contribuintes, aumentando sua disponibilidade econômica. O grande problema é que nas últimas décadas essa estratégia cresceu de maneira exagerada, contribuindo fortemente para o fenômeno nocivo da guerra fiscal³⁷⁰.

Não há dúvida quanto à indispensabilidade dos governos analisarem a oportunidade e a viabilidade na concessão de desonerações tributárias. Para tanto, podem confrontar o custo da renúncia de receita com a quantidade de gastos públicos diretos necessários para igualar os benefícios dela oriundos, e assim constatar se o impacto provocado pela concessão é mais ou menos eficiente do que a realização de gastos diretos para beneficiar os mesmos agentes. Desta feita, a decisão quanto à concessão deve levar em conta tanto os benefícios que ela pode ou não trazer quanto o montante renunciado³⁷¹.

Assim, apesar de ser uma política tributária plenamente justificável, em razão de seus fins sociais e econômicos, a sua utilização reiterada e sem critérios é amplamente desaconselhável. Tudo isso porque as estimativas de impacto financeiro são muito difíceis de serem concretizadas, em razão de diversos fatores de ordem prática, inclusive, o que permite que objetivos escusos de alguns gestores sejam mascarados. Nessa perspectiva, levando-se em conta o grande volume de recursos públicos que os gastos tributários envolvem, soa indispensável e inegociável a ocorrência de um controle efetivo quanto ao preenchimento dos seus requisitos legais, além de uma verificação quanto a existência ou não de vantagens e do real custo financeiro³⁷².

A importância da auditoria das receitas tem sido cada vez mais reconhecida e valorizada, muito embora seja ainda um dos temas menos enfrentados pelas Administrações Tributárias³⁷³. Em que pese o reconhecimento quanto à essencialidade do controle das receitas para garantir a eficiência e para prevenir fraudes, poucos países

³⁷⁰ SOMAVILLA, J. L.; LOBATO, P. H. B. **A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 70, n. 1, p. 1-14, mar. 2009. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/393.pdf>. Acesso em: 16 out. 2020.

³⁷¹ Ibid.

³⁷² Ibid.

³⁷³ Ibid.

têm se dedicado à avaliação do desempenho do sistema de arrecadação³⁷⁴. Até mesmo a reavaliação dos incentivos vigentes pode representar nova fonte de receitas, uma vez que a estimativa de impacto possui muita complexidade na sua realização e praticamente não existem avaliações sobre o volume dessas renúncias concedidas. No Brasil, os Poderes Executivos têm consciência quanto à fragilidade dos controles das desonerações tributárias e exatamente por isso preferem esse modelo³⁷⁵.

O Tribunal de Contas do Rio de Janeiro abriu os caminhos para dar concretude aos dispositivos constitucionais e legais sobre o tema e desenvolveu uma estrutura inédita objetivando o controle das receitas arrecadadas e também das não arrecadadas em razão dos gastos tributários realizados, dando um importante exemplo aos demais órgãos de controle de contas. E a ação de controle externo não pode se limitar à análise da legalidade, sendo primordial averiguar também vetores como eficácia, economicidade, eficiência e efetividade, o que pode ocorrer através de uma auditoria operacional³⁷⁶.

Os mecanismos de controle da receita e de avaliação dos gastos tributários que foram implementados pelo TCE/RJ buscaram detectar eventuais desvios relacionados às metas previamente estabelecidas, à eficiência dos sistemas de arrecadação e fiscalização, além do custo real e efetivo dos benefícios tributários. Por meio dessas medidas foi objetivada a prevenção de fraudes e desvios capazes de provocar danos expressivos ao erário público, que possuem como consequência mais grave a degradação das condições de vida da população local³⁷⁷.

Ainda analisando o cenário do Rio de Janeiro, repleto de anomalias políticas, econômicas, estruturais e financeiras, o estudo desenvolvido em 2019 por Christine

³⁷⁴ NAZARETH, Paula Alexandra. **O controle externo da receita e dos benefícios fiscais: a experiência do TCE-RJ**. Revista de Controle e Administração. Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 146-169, jul/dez. 2005. Disponível em: http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2910964/DLFE-244446.pdf/2.0.0.5._0.1._0.2.pdf. Acesso em: 20 out. 2020.

³⁷⁵ NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma abordagem do art. 14 da LRF**. Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 20 out. 2020.

³⁷⁶ SOMAVILLA, J. L.; LOBATO, P. H. B. **A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 70, n. 1, p. 1-14, mar. 2009. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/393.pdf>. Acesso em: 16 out. 2020.

³⁷⁷ NAZARETH, Paula Alexandra. **O controle externo da receita e dos benefícios fiscais: a experiência do TCE-RJ**. Revista de Controle e Administração. Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 146-169, jul/dez. 2005. Disponível em: http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2910964/DLFE-244446.pdf/2.0.0.5._0.1._0.2.pdf. Acesso em: 20 out. 2020.

Bradford concluiu que a concessão indiscriminada de benefícios tributários sem a observância mínima de critérios objetivos, tais como os previstos na CF/88 e na LRF, foi considerado motivo determinante para conduzir o estado ao colapso orçamentário e social³⁷⁸.

Outro exemplo de concessão de incentivos sem observância dos regramentos legais ocorreu no Estado da Bahia. Como acontece na maior parte dos estados, a Bahia se utilizou da concessão de incentivos tributários, sob o legítimo argumento de atrair investimentos e promover crescimento econômico e geração de empregos. Ao analisar a previsão e a realização da renúncia de receita nos exercícios de 2001 a 2004, a auditora de controle externo do TCE/BA, Eliane de Sousa Silva, constatou a necessidade de a previsão dos gastos tributários estarem discriminados no Anexo de Metas Fiscais, além de ser indispensável a publicação das informações em obediência ao princípio da transparência. Contudo, tais normas não foram aplicadas no Estado da Bahia, pois os valores previstos não foram inteiramente detalhados³⁷⁹.

O Tribunal de Contas de Rondônia, ao julgar o processo n. 2.278/2011, cujo relator foi o Conselheiro Paulo Curi Neto, deixou claros os critérios que tornam os gastos tributários ilegítimos. Inicialmente, o acórdão destacou que se consideram não observados os pressupostos da responsabilidade fiscal para a realização de renúncias de receita quando há a ausência de prévia estimativa do impacto orçamentário e financeiro na lei orçamentária anual e lei de diretrizes orçamentárias, em demonstrativo próprio, da falta de demonstração da não afetação das metas fiscais ou de comprovação da adoção de medidas fiscais compensatórias. Nessas condições, resta configurada a ofensa aos princípios do planejamento e da transparência³⁸⁰.

A decisão destacou que as consequências da concessão de benefícios sem *lastro jurídico não se restringem ao aspecto orçamentário e financeiro, mas refletem no plano social, notadamente, pela diminuição da capacidade de investimento do Estado como*

³⁷⁸ BRADFORD, Christine Geneveve Silva Elcock. **A concessão de incentivos fiscais no âmbito do Estado do Rio de Janeiro em afronta à Lei de Responsabilidade Fiscal e à Constituição Federal**. 2019. 92 f. Monografia (Especialização) - Curso de Pós-Graduação Lato Sensu, Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/biblioteca_videoteca/monografia/Monografia_pdf/2019/ChristineBradford.pdf. Acesso em: 06 Set. 2020.

³⁷⁹ SILVA, Eliane de Sousa. **A LRF e a Necessidade de Transparência na Previsão e Realização da Renúncia de Receita no Estado da Bahia**. Salvador, p. 1-17. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/artigo_LRF.pdf. Acesso em: 23 out. 2020.

³⁸⁰ RONDÔNIA. Tribunal de Contas do Estado de Rondônia – TCE/RO. Acórdão proferido no processo nº 2.278/2011. Porto Velho, RO. Disponível em: www.tce.gov.ro.br. Acesso em: 23 out. 2020.

condição para o cumprimento de políticas públicas essenciais a curto e longo prazo. Considerou também, entre outros fundamentos, que a concessão, nessas condições, não se coaduna com o princípio da isonomia tributária, da supremacia do interesse público sobre o particular, da moralidade administrativa e da razoabilidade, bem como com o art. 176³⁸¹ do Código Tributário Nacional³⁸².

Em síntese, o TCE/RO confirmou a ilicitude dos gastos tributários que se revelarem privilégio ou discriminação odiosa, em razão de afronta ao princípio da isonomia tributária material, o que se configura quando existe a utilização de fatores de discriminação que não guardem relação com o princípio constitucional da capacidade contributiva, nem com objetivos econômicos, sociais e humanitários positivamente valorados pela ordem jurídica constitucional³⁸³.

Ademais, julgou ilegítima a renúncia de receitas quando não há comprovação de que o interesse público foi efetivamente contemplado e, ainda mais, quando revela indevida sobreposição de interesses particulares aos interesses da coletividade, em virtude da ausência de demonstração de que os eventuais benefícios socioeconômicos justificam o sacrifício estimado da arrecadação utilizada para o custeio de serviços públicos e investimentos diretos³⁸⁴.

Outro estudo realizado sobre as renúncias de receita ocorridas no Estado do Pará concluiu que em diversos exercícios não foram adotadas quaisquer medidas compensatórias, nem mesmo foram consideradas nas estimativas de receita, violando o art. 14 da LRF. Ademais, também não foram publicizados os dados que permitissem avaliar a eficiência, a eficácia nem a economicidade das desonerações, impossibilitando a verificação de tais políticas de concessão, como se foram destinadas ao bem-estar social ou se foram motivadas apenas pelo ensejo de favorecerem indevidamente

³⁸¹ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

³⁸² RONDÔNIA. Tribunal de Contas do Estado de Rondônia – TCE/RO. Acórdão proferido no processo nº 2.278/2011. Porto Velho, RO. Disponível em: www.tce.gov.ro.br. Acesso em: 23 out. 2020.

³⁸³ Ibid.

³⁸⁴ Ibid.

determinados grupos de contribuintes, o que inviabilizou a análise quanto à sua legitimidade³⁸⁵.

Da mesma forma, constatou-se que o controle externo dos gastos tributários realizados no Pará por parte do Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, não estava sendo feito da maneira regular, uma vez que estava se limitando a uma verificação formal quanto ao cumprimento do art. 14 da LRF, sem o controle no que se refere ao atendimento da finalidade pública. Sem falar que as recomendações do TCE/PA foram completamente ineficazes, pois estavam sendo reiteradamente descumpridas pelo Estado do Pará, sem qualquer aplicação de sanções³⁸⁶.

Semelhante ao que ocorre em outras nações, no Brasil a preocupação com a arrecadação tributária e com as renúncias de receita é tema recorrente, no entanto, o desenvolvimento de programas de auditoria da receita praticamente só existe em nível federal, sendo discutido de forma bastante tímida nos estados, e de forma quase nula, nos municípios³⁸⁷.

Em síntese, pode-se afirmar que a utilização de modalidades de incentivos tributários tem o condão de promover, em alguns casos, o desenvolvimento econômico de uma localidade, no entanto, o seu uso desordenado tem o poder exatamente inverso, de causar um efeito contrário ao que se intenta. Essa é a grande razão para que existam estudos de viabilidade, que definam objetivamente os rumos e as metas a serem alcançadas. Aliados a isso, os tribunais de contas têm um papel de extrema relevância, caso se disponham a aprimorar suas fiscalizações. Essa atuação é capaz de influenciar na efetivação de uma arrecadação justa, que promova o equilíbrio econômico-social entre os setores, cujos benefícios inevitavelmente são revertidos em favor da sociedade³⁸⁸.

³⁸⁵ MALCHER, Carolina Sequeira Zurita Gama. **Renúncia de receita tributária: o caso do estado do Pará**. 138 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Universidade Federal do Pará, Belém, 2012. Disponível em: <http://repositorio.ufpa.br/jspui/handle/2011/6409>. Acesso em: 23 out. 2020.

³⁸⁶ Ibid.

³⁸⁷ NAZARETH, Paula Alexandra. **O controle externo da receita e dos benefícios fiscais: a experiência do TCE-RJ**. Revista de Controle e Administração. Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 146-169, jul/dez. 2005. Disponível em: http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2910964/DLFE-244446.pdf/2.0.0.5._0.1._0.2.pdf. Acesso em: 20 out. 2020.

³⁸⁸ SOMAVILLA, J. L.; LOBATO, P. H. B. **A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 70, n. 1, p. 1-14, mar. 2009. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/393.pdf>. Acesso em: 16 out. 2020.

Não restam dúvidas de que a política tributária concessiva de incentivos tributários no município de Mossoró, nos anos de 2009 a 2019 contém inúmeras distorções que se assemelham a outras tantas que estão presentes em diversos entes da federação brasileira, entre os quais os que foram especificados nesse capítulo.

Em que pese ser uma tarefa de grande complexidade, já é tempo de a segunda maior cidade do Estado do Rio Grande do Norte buscar corrigir e aprimorar suas práticas de gestão fiscal. A mudança proposta certamente exige o enfrentamento a grandes e enraizadas dificuldades, especialmente no que tange aos entes municipais, que possuem suas estruturas bastante comprometidas, contudo, toda significativa transformação começa com as primeiras e tímidas ações e o atual cenário econômico, financeiro e social de Mossoró anseia e necessita que sejam dados os primeiros passos.

4.5. PROPOSIÇÕES PARA A POLÍTICA DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ/RN

Diante de toda a fundamentação teórica e análise crítica tecidas até aqui, propõe-se, sem a pretensão de esgotar a temática, algumas medidas que possam contribuir para esse processo de correção e implementação de práticas mais eficientes, transparentes e modernas na política fiscal de Mossoró, tomando-se como referência, principalmente, as experiências vivenciadas na última década, a legislação tributária e a literatura especializada que fundamentou esta pesquisa.

Abordando juridicamente o conceito de política pública, o art. 6º do Decreto-Lei nº 200/1976 trata sobre a obrigatoriedade de a Administração Pública Federal observar os princípios do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle. A mesma lógica se aplica, por analogia, às Administrações Públicas estaduais e municipais.

Assim, para que sejam cumpridos os mandamentos constitucionais, a efetivação das políticas públicas perpassa por três grandes fases, planejar, executar e controlar. Muitos entes planejam mal, pois não conseguem formular o diagnóstico de seus problemas, e, conseqüentemente, não conseguem encontrar soluções possíveis. A falta de clareza a respeito das prioridades dos gestores públicos e sobre os caminhos para o

seu enfrentamento é agravada pelas políticas de curto prazo e pelo caráter meramente protocolar do planejamento³⁸⁹.

Rotineiramente, nenhum agente público se sente pessoalmente responsável pela execução de prioridades eleitas quando da realização do planejamento. Entram em cena os “jogos de empurra-empurra” e passa a ocorrer em diversas ocasiões a utilização de ocupantes de cargos comissionados para atender finalidades privadas em prejuízo da busca pela implementação das metas democraticamente estabelecidas pelas equipes de planejamento setorial e orçamentário³⁹⁰. Esse contexto não é diferente no município de Mossoró, no que se refere à política tributária vigente na década pretérita. Para chegar a esta percepção, basta que se faça uma breve análise dos dados e elementos jurídico-orçamentários discutidos nesta pesquisa.

No desenvolvimento da dissertação foram identificadas inúmeras anomalias e equívocos cometidos de forma reiterada pelos gestores públicos que estiveram conduzindo a cidade durante o período de 2009 a 2019, especialmente no tocante às desonerações tributárias concedidas. Se os atores políticos locais fizessem a leitura de que a política pública é um ciclo que se retroalimenta, que precisa passar pelas fases do planejamento, execução e controle, certamente buscariam soluções mais sistêmicas ao invés de somente “enxugar gelo”, e passariam a enfrentar as reais causas dos problemas³⁹¹.

Em grande parte dos municípios, o entrave mais significativo das finanças públicas é o acúmulo de obrigações não pagas assumidas perante prestadores de serviços, fornecedores, executores de obras e servidores públicos, diferentemente do que ocorre com a União e com os Estados, que possuem o endividamento público como um de seus maiores obstáculos. Por conta dessas diferenças, durante as discussões sobre o projeto da LRF na Câmara dos Deputados, o relator, Deputado Federal Pedro Novais, adotou como alternativa deixar a cargo do futuro conselho de gestão fiscal a

³⁸⁹ PINTO, Élida Graziane. **Políticas públicas e controle do ciclo orçamentário**. Revista Parquet em Foco, Goiânia: ESMP-GO, v. 2, n. 2, p. 07-14, jan/abr. 2018. Quadrimestral. Escola Superior do Ministério Público de Goiás. Disponível em: https://edisiplinas.usp.br/pluginfile.php/4616854/mod_resource/content/1/Pol%C3%ADticas%20P%C3%ABlicas%20e%20Controle%20Qualitativo%20....pdf. Acesso em: 13 nov. 2020.

³⁹⁰ Ibid.

³⁹¹ Ibid.

estruturação de relatórios e demonstrativos compatíveis com a realidade dos entes municipais³⁹², o que resultou na redação do art. 67, inciso III da LRF³⁹³.

O dispositivo citado impõe o acompanhamento e a avaliação permanente da gestão fiscal, por parte de conselho constituído por diversos representantes do Poder Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, objetivando, entre outras atividades, a disseminação de práticas mais eficientes na arrecadação de receitas, na transparência e na adoção de normas que padronizem os relatórios e os demonstrativos de gestão fiscal, necessários ao controle social.

Desta maneira, sem dúvidas, uma das mais relevantes necessidades do município de Mossoró é também buscar a implementação do regramento ora destacado, não somente por se tratar de uma imposição legal, mas como forma de aprimorar sua política tributária e de gestão dos recursos públicos. Os resultados fiscais, bem como os orçamentários e financeiros devem servir de baliza para a escolha da melhor estratégia de administração das finanças públicas municipais, o que abrange as variadas fontes de recursos, a gestão das despesas diretas e indiretas (como os gastos tributários), além das mais diversas demandas da sociedade³⁹⁴.

Dito isto, na perspectiva de fomentar o debate e de viabilizar o diálogo institucional entre o mundo acadêmico e a Administração Pública Tributária, é que a pesquisa intenta contribuir com proposições para a política de incentivos tributários no município de Mossoró. As ações propositivas envolvem não somente a juridicidade da política tributária, mas traz outros apontamentos relacionados à gestão pública e aos aspectos orçamentário e econômico, que se traduzem nas sugestões abaixo especificadas:

³⁹² OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. 1136 p. p. 178.

³⁹³ Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação;

II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

³⁹⁴ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. 1136 p. p. 178.

1. Reestruturação de alguns setores técnicos e de gestão no município de Mossoró, entre eles, a Procuradoria Geral do Município, a Secretaria de Planejamento, Secretaria da Fazenda e a Controladoria Geral do Município, através de investimentos em aparato tecnológico, bem como na qualificação e aprimoramento técnico dos servidores públicos envolvidos;
2. Realização de convênios e/ou parcerias com outros órgãos que possam colaborar nesse processo de identificação de falhas, confecção de metas e na especialização das equipes de trabalho, por exemplo, as universidades e os tribunais de contas estaduais ou da União, que possuam *know how* em gestão pública e no controle de contas;
3. Criação de cargos (caso não existam) de economista, contador, administrador, técnicos de controle e outros similares a integrarem os quadros efetivos da administração pública municipal, bem como a ampliação dos cargos jurídicos;
4. Aperfeiçoamento da organização institucional, com a definição de unidades de coordenação e supervisão, além da criação de órgãos essenciais nas etapas de formulação, concessão, monitoramento e avaliação de políticas públicas;
5. Submissão obrigatória à análise financeiro-orçamentária quando da concessão de incentivos tributários, por meio dos setores competentes, de preferência auditorias internas integradas por servidores de carreira especializados;
6. Submissão obrigatória à análise jurídica quando da concessão de incentivos tributários, em especial com relação ao preenchimento dos requisitos previstos no art. 14 da LRF e dos contidos nos regramentos constitucionais;
7. Criação de órgãos ou conselhos habilitados a realizarem avaliações de impacto orçamentário de forma prévia à concessão dos gastos tributários, bem como posteriores, com o fim de monitorar o desempenho das políticas, avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento delas, conhecer os resultados e construir mecanismos de avaliação da eficácia, efetividade e eficiência dos gastos públicos;
8. Atuação mais efetiva por parte dos órgãos de controle e fiscalização, especialmente em relação à Câmara Municipal de Mossoró, auxiliada pelo Tribunal de Contas do Estado, além do Ministério Público e Ordem dos Advogados do Brasil – OAB.

9. Elaboração de guia ou manual unificando procedimentos e tratando sobre os requisitos indispensáveis para a concessão dos incentivos tributários;

10. Ampliação da transparência em âmbito municipal, por meio da criação de um conselho de controle e transparência orçamentária, que possa atuar através de apoio tecnológico e científico para promover a divulgação dos dados públicos, de forma clara, objetiva e compreensível ao cidadão comum;

11. Tornar público todos os dados construídos através de portal na internet, inclusive com relação aos gastos tributários, em moldes semelhantes aos que são feitos pela Receita Federal do Brasil;

12. Realização de reuniões, audiências públicas e demais sistemas destinados à participação social, promovendo diálogos e ouvindo a sociedade e demais órgãos técnicos que possam colaborar na construção e no aprimoramento da política fiscal municipal;

13. Desenvolvimento de esforços no sentido de modernizar a administração pública municipal, viabilizando e priorizando o diálogo com outras instituições, em especial, com os núcleos de tecnologia e de educação da cidade.

Todas essas propostas, por razões evidentes, não afastam a importância e essencialidade de serem pensadas muitas outras, por parte de diversos atores e instituições da sociedade, contudo, um dos pontos mais relevantes e indispensáveis para se pensar na reestruturação da política fiscal local está na necessidade dos gestores públicos enxergarem essas modificações não como despesas irrelevantes, mas como importantes investimentos aptos a modificarem de forma estrutural e permanente a realidade local.

Embora possam parecer complexas, as propostas sugeridas não exigem para sua implementação vultosos investimentos financeiros, na verdade, dependem muito mais de uma mudança de cultura, que compreenda o tamanho e a importância da cidade e busque melhorar as condições de vida da população, abandone de vez resquícios ainda existentes de modelos de gestão patrimonialistas e passe a privilegiar a técnica, o profissionalismo, a moralidade, a impessoalidade, a eficiência, a transparência, a efetiva participação social e a responsabilidade com os recursos públicos.

5 CONCLUSÕES

Quando o objetivo desta pesquisa foi pensado, a partir da vivência profissional da pesquisadora na administração tributária municipal ao longo de quase 10 anos, o senso comum indicava que a política dos incentivos tributários na cidade de Mossoró continha vários equívocos, que estavam gerando o desperdício de dinheiro público, além de outros danos. O Estado aparentemente não cumpria seu papel e a sociedade sentia esses efeitos sem conhecer os porquês.

Esse foi o grande intento da dissertação, confirmar ou não aquilo que o senso comum revelava, investigar a regularidade ou não das renúncias de receita concedidas, e mais do que isso, tentar contribuir para a modificação de um cenário jurídico, econômico e financeiro que dava sinais de que tinha sido construído com base em diversas distorções.

Inicialmente, a fundamentação teórica discutida no capítulo 2 permitiu a compreensão da tributação indutora como forma de o Estado intervir na economia, e a depender da maneira como ela é utilizada, concluiu-se que pode ser capaz de gerar resultados positivos ou profundamente deletérios nas contas públicas e no contexto social.

Ao longo da história mundial e brasileira, o Estado foi assumindo contornos distintos, desde as concepções liberais, que combatiam veementemente as intervenções estatais na economia, até o contexto intervencionista, que adotou conduta de maior regulamentação e fomento das atividades econômicas. A ordem econômica inserida nos textos constitucionais foi determinante para a transformação do Estado que anteriormente buscava tão somente harmonizar conflitos e passou a ser instrumento de políticas públicas.

A Constituição Federal de 1988 implementou no cenário brasileiro mudanças políticas e sociais, determinando em seu art. 174 a atuação do Estado em atividades de fiscalização, incentivo e planejamento. Dessa forma, chegou-se à conclusão de que a intervenção econômica do Estado pode ocorrer de modo direto e indireto, sendo direto quando atua como agente econômico e explora diretamente alguma atividade, ou indireto quando regula a economia, fiscaliza, estimula ou desestimula condutas dos particulares.

Os incentivos tributários constituem típicos exemplos de intervenção indireta na economia, por meio de indução. Tratam-se das “normas tributárias indutoras”, que adotam como principal objetivo direcionar comportamentos ou regular a atividade econômica.

Nesse contexto de extrafiscalidade é que estão inseridos os incentivos tributários, como espécies de desoneração tributária, e o debate sobre o seu uso indiscriminado motivou, entre outras razões, o surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000), inspirada nas experiências estrangeiras da Nova Zelândia, da União Européia e dos Estados Unidos da América.

Conforme discutido, ao conceder incentivos, o Estado assume o lugar do mercado e da sociedade na maneira de influenciar o comportamento dos contribuintes. Inúmeros aspectos devem ser sopesados, como o fato de que, enquanto uns são beneficiados, outros são afetados indiretamente pela norma concessiva, pois inevitavelmente suportam uma carga tributária maior, em razão da redução daqueles que são desonerados, o que revela o interesse de toda a sociedade no controle das renúncias.

O assunto assumiu tamanha importância que levou diversos especialistas a repensarem o conceito de gasto público, ao constatarem que as renúncias de receitas estavam alcançando somas bastante volumosas, que não estavam sendo contabilizadas no orçamento público. Desta forma, verificou-se que a maior preocupação de juristas e economistas tem sido realizar, além do controle legal, a verificação da sua repercussão efetiva nas finanças públicas e sua influência na implementação ou não de políticas públicas.

No Brasil, quanto aos limites constitucionais para a concessão dos incentivos tributários, deve ser citado o art. 165 da CF/88, que impõe mecanismos de planejamento de orçamento público de médio e longo prazo, como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e os orçamentos anuais. Foram ainda inseridos vários dispositivos no texto constitucional a respeito dos incentivos tributários, a exemplo do art. 43, § 2º, III; art. 151, I e III; art. 170, IX; art. 174; art. 179; art. 187; art. 195, § 7º e 8º e dos arts. 40 e 113 do ADCT, com a finalidade de controle, equilíbrio e responsabilidade com as contas públicas, de forma inédita na história brasileira.

Apesar de o rol ser exemplificativo, foram discutidos os dispositivos que são considerados a base de todo o estudo sobre o tema e o ponto de partida para qualquer

administrador público que planeja renunciar receita. O primeiro é o art. 150, § 6º da CF/88, que exige a utilização de lei formal específica para concessão de incentivos e impede que seja objeto de delegação ao Poder Executivo.

Outro dispositivo foi o art. 165, § 6º, que dispõe sobre o orçamento e determina que o Projeto de Lei Orçamentária de todos os entes da federação contenha em seus anexos um relatório ou demonstrativo sobre os efeitos, receitas e despesas decorrentes dos benefícios e incentivos de natureza financeira, tributária e creditícia.

Por fim, quanto às previsões constitucionais, tratou-se ainda do art. 70, que dispõe sobre a obrigatoriedade da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, a ser exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

No tocante aos limites infraconstitucionais para a concessão dos incentivos tributários, chegou-se à conclusão de que a LRF assumiu o principal papel de relevo no controle das contas públicas e o seu art. 14 contém um conjunto de normas aplicáveis ao processo de proposição, discussão e aprovação de atos legislativos no que concerne à concessão de gastos tributários, com o objetivo maior de dar transparência e conferir equilíbrio às contas públicas, por meio do indispensável planejamento.

Quanto aos requisitos necessários estabelecidos pelo art. 14, destacou-se que, primeiramente, deve ser apresentada a estimativa do impacto orçamentário-financeiro do exercício em que vai iniciar sua vigência e dos dois seguintes; deve haver a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa da lei orçamentária, ou se não for observada essa condição, deve ocorrer a implementação de medidas compensatórias, por meio do aumento de tributos.

Pode-se afirmar que qualquer incentivo tributário somente deverá ser concedido por meio de lei específica que regule exclusivamente sua concessão e desde que em seu processo de elaboração e aprovação seja observado todo o disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ademais, além da observância dos requisitos jurídico-formais, foi preciso fazer uma verificação orçamentária relativa à concessão destes incentivos. Quando se está diante do tema das finanças públicas é muito comum que as atenções se voltem para as despesas contidas no orçamento, esquecendo-se que, embora seja a maneira mais

explícita em demonstrar o que o Estado está fazendo com o dinheiro público, não é a única, como se pode perceber através da definição de gasto tributário (*tax expenditure*).

Constatou-se que o efeito das renúncias de receita é o mesmo ocorrido quando da realização de despesas diretas, qual seja, o empobrecimento do Estado na mesma medida do enriquecimento do contribuinte. Isso fez surgir a necessidade de serem criados mecanismos de controle formais sobre os efeitos ocasionados a partir da instituição de incentivos tributários, o que gerou a obrigatoriedade de tais valores serem integrados ao processo orçamentário.

Nesse sentido, concluiu-se que a metodologia do gasto tributário é claramente localizada no texto constitucional, não de forma expressa, mas por meio de todos os dispositivos que impõem os deveres de transparência e responsabilidade para os gestores públicos. Não há como implementar os mecanismos de controle e fiscalização, desconsiderando-se as vultosas cifras que são renunciadas no contexto da extrafiscalidade e na concessão de medidas de desoneração tributária, que muitas vezes são receitas que estão contidas nos orçamentos públicos dos entes federados, mas não são contabilizadas no momento em que são perdoadas ou anistiadas, pelo simples fato de não terem ingressado nos cofres públicos.

Depois do recorte teórico proposto para embasar a pesquisa, constatou-se que, de forma semelhante ao que vem acontecendo em muitos entes federativos brasileiros, o município de Mossoró adotou como praxe a política de concessão de incentivos tributários, durante o período analisado de 2009 a 2019, principalmente no tocante ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, por se tratarem dos responsáveis pelo maior incremento arrecadatário municipal em termos de recursos próprios.

Verificou-se que nos textos legais discutidos na pesquisa sequer constaram os objetivos propostos para as respectivas desonerações tributárias, o que revela a inexistência de qualquer estudo, planejamento ou fixação de metas antes das promulgações dos citados instrumentos normativos.

Algumas destas leis municipais podem ser classificadas como normas tributárias indutoras, a exemplo da Lei n. 2.447/2008, que criou o programa Pró-Superior; da Lei n. 2.496/2009, que concedeu isenção de IPTU e ISS em relação às construções enquadradas no Programa Minha Casa Minha Vida; da LC n. 90/2013, que concedeu

incentivos tributários em favor de *call centers*; da Lei n. 2.843/2012, que concedeu isenção de IPTU para os contribuintes que adotassem crianças carentes; da Lei n. 3.080/2013, que concedeu desconto de 10% sobre o ISS em favor das empresas que preenchessem seus postos de trabalho com o percentual mínimo de 10% com a contratação de pessoas com deficiência; bem como, da Lei n. 2.489/2009, que autorizou os gestores municipais a realizarem sorteios para contribuintes de IPTU.

Essas normas são consideradas indutoras por objetivarem claramente estimular e influenciar o comportamento dos contribuintes, ainda que a quase totalidade delas também possam ser consideradas como instrumentos de políticas públicas. Noutro aspecto, as demais leis e decretos expedidos foram promulgados com finalidades meramente fiscais, especialmente as que concederam descontos e reduções de base de cálculo em parcelamentos.

As referidas normas podem até ser consideradas indutoras por alguns, caso haja a interpretação de que elas buscam influenciar os contribuintes inadimplentes a saldarem seus débitos, contudo, tendo em vista que foram implementadas de forma indiscriminada, sem verificação de impacto e com efeitos experimentados a curto prazo, constatou-se que são estratégias de administradores públicos que querem incrementar a arrecadação de forma imediata, com preocupações restritas exclusivamente ao período de gestão para o qual foram eleitos.

A partir dos dados e da análise realizada, foi discutida de forma crítica a legitimidade dos gastos tributários realizados em Mossoró. Com relação aos requisitos jurídico-formais estabelecidos pela CF/88 e pela LRF, durante o período de 2009 a 2019, estes nitidamente não foram observados. Primeiramente, inexistiu qualquer demonstração da estimativa do impacto orçamentário e financeiro presente nas leis que foram objeto de análise. De tal modo, os dispositivos constitucionais foram manifestamente descumpridos.

Nas LOAs de 2009 a 2013, as colunas destinadas a informações quanto à estimativa ou compensação das renúncias de receita estavam zeradas ou contendo a expressão “sem movimento”, tanto para o exercício respectivo como para os dois seguintes, o que, de pronto, demonstra grave descumprimento da LRF, haja vista que no mesmo período foram concedidos vários benefícios tributários.

Somente na LOA de 2014 foram inseridos alguns valores relativos aos exercícios de 2012 a 2015, demonstrando mais uma contundente irregularidade, uma vez que o art. 14 é claro ao prever que a renúncia precisa estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

As LOAS dos exercícios de 2015 a 2019 apresentaram estimativas relacionadas a apenas uma pequena parcela dos gastos tributários realizados. Em resumo, somente foram consideradas as renúncias pertinentes aos Programa Pró-Superior, Minha Casa Minha Vida, Refis e PPI. Todos os outros benefícios tributários concedidos por meio da citação legislação foram omitidos nas peças orçamentárias. Sem falar que muitos gastos tributários efetuados somente foram informados nas LOAs em períodos posteriores às respectivas desonerações.

Assim, constatou-se que foram concedidas 24 modalidades de desoneração tributária no município de Mossoró, por meio dos respectivos instrumentos normativos, contudo, apenas 3 destas constaram nas LOAs, sendo a terceira delas somente a partir do exercício de 2015, o que revela de maneira muito evidente que as quantias renunciadas alcançam números reais muito superiores aos que foram delimitados nas respectivas peças orçamentárias.

Nesse sentido, confirmou-se que o artigo 14 da LRF deixou de ser observado no processo de concessão dos gastos tributários mencionados, não apenas em razão da ausência de estimativa de impacto no exercício que entraram em vigor e nos dois seguintes, como, do mesmo modo, pela ausência de indicação quanto ao cumprimento das condições constantes dos incisos I ou II do referido artigo.

Um dos aspectos conclusivos da pesquisa é que a concessão de incentivos tributários sem estimativas prévias e sem alternativas que compensassem as perdas de arrecadação, da forma como ocorreu na última década, no município de Mossoró, causou contundentes danos à sustentabilidade fiscal, além de ter olvidado em proceder com o necessário planejamento, tendo comprometido o desenvolvimento da cidade.

Outro ponto bastante crítico da legislação tributária municipal analisada foi constatado através da LC n. 096/2013, o Código Tributário Municipal – CTM, que instituiu em seu bojo diversas isenções relacionadas ao IPTU e ao ISS, que se encontram vigentes até hoje. Não há dúvida de que essa política concessiva confronta

diretamente o art. 150, § 6º da CF/88, que tratou expressamente da obrigatoriedade de lei específica para legitimar a concessão dos incentivos tributários.

Bastante temerário, sem dúvida, que em um momento de tamanha insustentabilidade presente nas administrações públicas, em especial nos entes municipais, em que o ônus desse desequilíbrio comumente é repassado aos cidadãos, tenham sido implementadas tantas renúncias que resultaram em volumosas perdas arrecadatórias.

No que se refere às consequências arrecadatórias, de forma evidente, restou comprovada a ineficiência da política tributária adotada pela municipalidade quanto às desonerações tributárias. Depois de feita a projeção de receitas e análise das informações de arrecadação municipal, concretizadas a partir da base de dados oriunda do Sistema Integrado de Administração Tributária – SIAT, de responsabilidade da Secretaria Municipal da Fazenda – SEFAZ e dos relatórios apresentados, constatou-se a inexistência, até o ano de 2016, de um critério científico que tenha sido utilizado para as referidas projeções.

A partir de 2017, a SEFAZ passou a adotar um modelo de projeção baseado no que é adotado pela Secretaria da Fazenda do Espírito Santo, por meio de parâmetros e fórmulas matemáticas.

Com relação ao IPTU, a arrecadação apresentou crescimento ao longo dos anos, e em contrapartida, houve diminuição quanto ao número de leis concessivas de incentivos tributários, principalmente a partir do ano de 2013.

Já a arrecadação do ISS demonstrou-se mais oscilante, apresentando queda em vários exercícios, o que, segundo a pesquisa e o diagnóstico do cenário econômico discutido, tem relação direta com a crise econômica enfrentada pela economia local e com a dificuldade que as administrações municipais apresentaram em adotar políticas mais transparentes, modernas, apoiadas em aparato predominantemente técnico e tecnológico, e, consequentemente, mais eficientes.

Desta forma, outro aspecto conclusivo obtido confirmou a absoluta inexistência de repercussão arrecadatória positiva gerada pela política de gastos tributários adotada em Mossoró, apesar dos administradores públicos utilizarem a crise econômico-financeira para justificar a utilização frequente de incentivos tributários.

Outro elemento conclusivo de que a política de gastos tributários foi ineficiente e não contribuiu para o incremento arrecadatário revelou-se através de algumas ações adotadas pela SEFAZ a partir do ano de 2017, que passou a trabalhar no sentido de reestruturar processos e dinâmicas de trabalho da sua pasta, por meio da implementação de um planejamento estratégico, o que gerou resultados positivos em termos de arrecadação.

Em que pesem as inúmeras irregularidades jurídicas e orçamentárias constatadas ao longo dessa pesquisa não se pode deixar de reconhecer que, de 2017 em diante, a Administração Tributária municipal implementou diversas ações mais condizentes com uma proposta de gestão fiscal planejada e eficiente, e caso seja estimulada e avance no seu aprimoramento certamente atenderá ao interesse público, além de contribuir efetivamente para o desenvolvimento econômico da cidade.

O fato é que a presente pesquisa não se insurge contra a utilização da política de incentivos tributários, por ser um instrumento amplamente empregado, com previsão constitucional e infraconstitucional. Contudo, nenhuma política tributária de incentivos se legitima diante do afastamento do regramento jurídico aplicável, bem como não é recomendável nem produz efeitos positivos sem que esteja aliada a uma análise quanto ao impacto financeiro-orçamentário, a um planejamento estratégico e ao uso responsável dos recursos públicos.

Quanto às consequências da política de incentivos tributários no comportamento dos contribuintes e no desenvolvimento econômico da cidade, os resultados foram igualmente negativos. Concluiu-se que não foi adotado planejamento ou realizada análise de impacto-orçamentário, e, exatamente em razão disso, não há que se falar em objetivos, muito menos na observância ou não do seu cumprimento, já que estes inexistiram. Também não há qualquer indício de que tenha ocasionado repercussões positivas para o desenvolvimento econômico da cidade, coadunando com o disposto no diagnóstico realizado a respeito do cenário econômico e político de Mossoró.

Entre os caminhos indicados no citado diagnóstico e que estão em consonância com o referencial teórico utilizado nesta pesquisa está a necessidade da Administração Pública se modernizar, por meio de novas estratégias de planejamento e adoção de mecanismos de controle do serviço prestado, através de metas, indicadores e avaliações, apontando-se que as soluções dependem da inovação nos processos de gestão e devem

ter como principais aliados os núcleos de tecnologia e de educação localizados na cidade.

Outra prática que se demonstrou amplamente ineficiente e, por vezes, a responsável por agravar crises econômico-financeiras foi – e é - a política dos parcelamentos de débitos atrasados, com a concessão de altos descontos, seja com relação ao valor principal do tributo (o que é ainda mais grave), seja em relação aos demais acréscimos legais. Ainda que se admita sua necessidade em contextos de crise, por exemplo, o da pandemia da COVID-19, o seu uso indiscriminado e contínuo é capaz de gerar danos gravosos ao erário público e à sustentabilidade fiscal dos entes federativos.

Os dados contidos no relatório elaborado pela Receita Federal do Brasil – RFB em 2017, demonstraram que o passivo tributário administrado pela Receita Federal tem crescido volumosamente nos últimos anos, evidenciando que os parcelamentos não são instrumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário, além de causarem efeitos destruidores na arrecadação tributária, uma vez que o contribuinte protela o recolhimento dos tributos na espera de um novo parcelamento especial.

O mesmo resultado negativo foi apresentado a partir dos dados dos parcelamentos firmados no âmbito do município de Mossoró, que comprovaram que o percentual de sucesso dos parcelamentos realizados em nível municipal, que já era inexpressivo, vem caindo consideravelmente. Os números revelaram que a quantidade de parcelamentos cresceu ao longo dos anos, contudo, os valores arrecadados no mesmo período ficaram muito aquém da expectativa de receita gerada por meio dos parcelamentos realizados.

Um dado exemplificativo contido nos números analisados comprovou o quanto a política de incentivos pode ser regressiva e danosa à sustentabilidade fiscal municipal: a previsão orçamentária de IPTU e ISS informada pelo ente municipal para os anos de 2015 e 2016 foi de R\$ 168.612.180,00. No mesmo período e com relação aos mesmos impostos (IPTU e ISS), arrecadou apenas R\$ 10.507.507,67 (IPTU e ISS), e em contrapartida renunciou à R\$ 14.769.303,60 (IPTU e ISS), quantia esta subavaliada e dissociada da realidade dos valores concretamente renunciados.

Outro estudo revelador da equivocada política de gastos tributários foi realizado pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro – FIRJAN em 2019, o Índice

Firjan de Gestão Fiscal – IFGF, que com base em dados oficiais, relacionado aos exercícios de 2013 a 2018, analisou a capacidade de gestão fiscal de Mossoró, tendo a cidade oscilado entre os piores resultados, variando em meio aos critérios amarelo (dificuldade) e vermelho (crítico).

Diante da análise empreendida, chegou-se à conclusão de que, entre as falhas da política de gastos tributários em Mossoró, uma das mais acentuadas está na ausência de transparência, bem como, na inexistência de efetivação do controle interno e externo. É indispensável que haja uma mudança estrutural no regime fiscal, que deve se basear em critérios essenciais a qualquer gestão fiscal: responsabilidade, transparência, amplo acesso às informações e divulgação de resultados alcançados.

A partir do conceito de *accountability*, que possui relação direta com a administração eficiente dos recursos públicos e com o princípio da responsabilidade fiscal, constatou-se que devem ser implementadas ações no município de Mossoró, possibilitando o efetivo controle social. Assim, a transparência aprimorada pelos elementos do *accountability* se constitui em uma influente ferramenta de participação social.

Além disso, concluiu-se também que os Tribunais de Contas precisam cumprir as missões fixadas pela CF/88, em seus arts. 70 e 71, assumindo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas realizadas pelos entes federativos. A Constituição do Estado do Rio Grande do Norte traz dispositivo semelhante, estabelecendo que a fiscalização deve ser exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado.

Para que se possa pensar em mecanismos que auxiliem a gestão fiscal no município de Mossoró, certamente será fundamental o aprimoramento da transparência no tocante ao orçamento público e aos gastos tributários. O Tribunal de Contas da União – TCU possui diversos acórdãos que se originaram a partir de fiscalizações de renúncias de receitas, além de rotineiramente expedir recomendações e determinações a órgãos do Poder Executivo, na tentativa de dar cumprimento aos dispositivos constitucionais e legais sobre o tema, dando destaque ao art. 14 da LRF.

Em vista disso, verificou-se que a realização de gastos tributários pode promover, em alguns casos, o desenvolvimento econômico de uma localidade, no

entanto, o seu uso desordenado tem o poder exatamente inverso, de causar um efeito contrário ao que se intenta. E essa é a importância de serem realizados estudos de viabilidade, contendo metas e caminhos a serem alcançados.

Além disso, outro fator conclusivo é o de que os tribunais de contas possuem papel determinante nesse controle de políticas públicas quando aprimoram as fiscalizações e, dessa forma, contribuem para a implementação de uma arrecadação justa, equilibrada, que privilegie o zelo com as receitas públicas, beneficiando diretamente a coletividade.

Em que pese ser uma tarefa de grande complexidade, já é tempo da segunda maior cidade do estado do Rio Grande do Norte buscar corrigir e aprimorar suas práticas de gestão fiscal. A mudança proposta certamente exigirá o enfrentamento a grandes e enraizadas dificuldades, especialmente no que tange aos entes municipais, que possuem suas estruturas bastante comprometidas, contudo, toda significativa transformação começa com as primeiras e tímidas ações e o atual cenário econômico, financeiro e social de Mossoró anseia e necessita que sejam dados os primeiros passos.

Assim, concluiu-se que para cumprir os mandamentos constitucionais, as políticas públicas devem adotar caminhos a partir de três fases para sua efetivação: planejamento, execução e controle. Muitos gestores planejam mal, pois não adotam medidas concretas que possam identificar corretamente os principais problemas ou mesmo deixam de dar importância ao processo de planejar, implementando ações apenas formais.

Na perspectiva de contribuir com proposições para a política de incentivos tributários no município de Mossoró, sem ter a pretensão de esgotar o debate, a dissertação ora apresentada sugeriu algumas ações propositivas, que abrangem melhoramentos do ponto de vista jurídico, aliadas a apontamentos relacionados à gestão pública e aos aspectos orçamentário e econômico, que se resumem nas seguintes propostas:

- a) Reestruturação de alguns órgãos técnicos e de gestão, com investimentos em tecnologia e na qualificação dos servidores públicos;
- b) Realização de convênios e/ou parcerias com órgãos públicos que detenham *know how* em gestão pública e no controle de contas, como as universidades e os tribunais de contas;

c) Aperfeiçoamento da organização institucional, com a criação de cargos técnicos na área jurídica, de gestão, contabilidade, controle, além da definição de unidades de coordenação e supervisão, de órgãos e conselhos habilitados para o monitoramento e avaliação de políticas públicas, de forma prévia e posterior, com destaque para os impactos orçamentários ocorridos na realização dos gastos tributários;

d) Submissão obrigatória à análise jurídica e financeiro-orçamentária quando da concessão de incentivos tributários, por meio de setores competentes e auditorias internas, integrados por servidores de carreira especializados;

e) Elaboração de guias e manuais que unifiquem os procedimentos e publicizem os requisitos jurídicos e financeiros para a concessão das renúncias de receita;

f) Ampliação da transparência em âmbito municipal, por meio de ações como a criação de conselhos de controle, órgãos ou comissões que deem suporte tecnológico e científico de maneira a aprimorar a divulgação dos dados públicos, de forma compreensível ao cidadão comum; a inauguração de página virtual contendo informações sobre os gastos tributários; além da realização de reuniões, audiências públicas e demais instrumentos que possibilitem a participação social e abram canais de diálogo e oitiva da sociedade, bem como, de órgãos técnicos que possam colaborar no aprimoramento da política fiscal;

g) Atuação mais efetiva por parte dos órgãos de controle e fiscalização, especialmente em relação à Câmara Municipal de Mossoró, auxiliada pelo Tribunal de Contas do Estado, além do Ministério Público e Ordem dos Advogados do Brasil – OAB.

h) Por fim, a implementação de medidas que modernizem a administração pública municipal, viabilizando o diálogo institucional, em especial, com órgãos e entidades que componham os núcleos de tecnologia e educação da cidade.

De certo, as medidas propostas não exaurem as inúmeras possibilidades de contribuição para com o processo de transformação da administração municipal, em especial no que refere à política fiscal local e a realização de gastos tributários. O ponto de partida para sua reestruturação, capaz de alavancar o desenvolvimento social e econômico da cidade claramente perpassa pela importância de os agentes públicos

enxergarem essas mudanças como investimentos, não como despesas irrelevantes, e por isso, capazes de promoverem uma modificação de forma estrutural e permanente.

Não é preciso despendar vultosos recursos públicos para sua viabilização. A bem da verdade, esse progresso depende de uma mudança de cultura, que compreenda o tamanho e a importância de Mossoró e busque melhorar as condições de vida da população, abandone de vez resquícios ainda existentes de modelos de gestão patrimonialistas e passe a privilegiar a técnica, o profissionalismo, a moralidade, a impessoalidade, a eficiência, a transparência, a efetiva participação social e a responsabilidade com os recursos públicos.

De forma conclusiva, resta saber se os gestores públicos locais e os órgãos públicos de controle assumirão posturas ativas e consonantes com o programa jurídico, social e econômico imposto pelo texto constitucional de 1988 e pela legislação correlata aplicável, dando cumprimento às normas e ao propósito republicano e democrático de empregar de forma transparente e eficiente o dinheiro público; de viabilizar a participação social; de concretizar os direitos fundamentais e de buscar o desenvolvimento econômico responsável.

Caso não se proponham a mudanças estruturais, como as que foram acima especificadas, possivelmente permanecerão pelos próximos 10 anos (ou mais) contribuindo, por ação ou omissão, para a manutenção ou até o agravamento da situação de insustentabilidade fiscal, desperdício de recursos públicos e atraso econômico e social de Mossoró.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Pedro Augusto Filgueira. **Diagnóstico do cenário econômico e político de Mossoró, realizado por empreendedores e colaboradores das cadeias econômicas locais – 2016**. Câmara de Dirigentes Lojistas de Mossoró – CDL. Mossoró, 2016. Disponível em: <http://www.cdlmossoro.com.br/images/cdl-diagnosticomossorocompleto.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2019.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. **Revista do TCU**, n. 84, p. 19-62, 2000. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984>. Acesso em: 14 out. 2020.

ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. 2013. 560 p. Tese (Doutorado em direito) - Curso de Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo - Usp e Westfälische Wilhelms-Universität Münster - Alemanha, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13062014-155055/es.php>. Acesso em: 06 nov. 2020.

Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante, Casa Civil da Presidência da República, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. – Brasília: Ipea, v. 1, 192 p., 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf. Acesso em: 06 nov. 2020.

Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post, volume 2/ Casa Civil da Presidência da República ... [et al.]. – Brasília: Casa Civil da Presidência da República, v. 2. 2018. 301 p. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/181218_avaliacao_de_politicas_publicas_vol2_guia_expost.pdf. Acesso em: 06 nov. 2020.

BARROS, Luiz Celso de. **Responsabilidade fiscal e criminal**. Bauru: Edipro, 2001.

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade e Ambivalência**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

BAUMAN, Zygmunt. **Em Busca da Política**. Tradução. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**: Atual. Hugo de Brito Machado. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

JORRATT, Michael. **Medición del Gasto Tributario en Chile**. [S. L.], 2007. Disponível em: https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/9/29939/Medicion_del_Gasto_Tributario_en_Chile_Michel_Jorrat.pdf. Acesso em: 20 out. 2020.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**: Uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, Editores, 2005. 190 p.

BERCOVICI, Gilberto. **Soberania e Constituição**: para uma crítica do constitucionalismo. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição e Estado de Exceção Permanente** – A Atualidade de Weimar. São Paulo: Azougue Editorial, 2004. 248 p.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: Novos estudos de Teoria do Direito. Trad. Daniela Beccaria Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007.

BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

BRADFORD, Christine Geneveve Silva Elcock. **A concessão de incentivos fiscais no âmbito do estado do Rio de Janeiro em afronta à Lei de Responsabilidade Fiscal e à Constituição Federal**. 2019. 92 f. Monografia (Especialização) - Curso de Pós-Graduação Lato Sensu, Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/biblioteca_videoteca/monografia/Monografia_pdf/2019/ChristineBradford.pdf. Acesso em: 06 Set. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 05 de out. de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 out. 2020.

BRASIL. Casa Civil. Subchefia de análise e acompanhamento de políticas governamentais et al. **Diretrizes gerais e guia orientativo para elaboração de Análise de Impacto Regulatório – AIR**. Brasília: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.casacivil.gov.br/central-deconteudos/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view. Acesso em: 06 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 11977, de 7 de julho de 2009**. Dispõe sobre o Programa Minha Casa, Minha Vida – PMCMV e a regularização fundiária de assentamentos localizados em áreas urbanas. Brasília: Presidência da República, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11977.htm. Acesso em: 01 jun. 2020.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 14 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3.462**. Dje-030. Brasília, 15 fev. 2011. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%203462%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 14 out. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União - TCU. **Acórdão nº 1112/2020, Processo nº TC 006.625/2019-3**. Relator: Ministro Relator Raimundo Carreiro. Diário Oficial da União. Brasília, DF. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/processo/*/NUMEROSOMENTENUMEROS%253A662520193/DTAUTUACAOORDENACAO%2520desc%252C%2520NUMEROCOMZEROS%2520desc/0/%2520. Acesso em: 23 out. 2020.

CARVALHO JUNIOR, Antônio Carlos Costa D'ávila. **Renúncias de Receitas e o Processo Orçamentário**: comentários ao acórdão 747/2010 – TCU - Plenário. Brasília: Tribunal de Contas da União - TCU, 2012. 89 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/renuncias-de-receitas-e-o-processo-orcamentario-comentarios-ao-acordao-747-2010-tcu-plenario.htm>. Acesso em: 16 out. 2020.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CATARINO, João Ricardo; SOARES, Ricardo Moraes. **Desigualdades de esforço fiscal no imposto de renda das Pessoas Físicas**. **Seqüência**: Estudos Jurídicos e Políticos, [s.l.], v. 38, n. 76, p. 37, 20 set. 2017. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2017v38n76p37>. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/seq/n76/2177-7055-seq-76-00037.pdf>. Acesso em: 25 maio 2020.

CHEN, Duanjie. **The Framework for Assessing Tax Incentives**: A Cost-Benefit Analysis Approach, New York, p. 1-36, 23/24 abr. 2015. Paper for Workshop on Tax Incentives and Base Protection. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/2015TIBP_PaperChen.pdf. Acesso em: 13 nov. 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio Janeiro: Forense, 2010.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CONTI, José Maurício (Org.). **Orçamentos públicos**: A lei 4.320/1964 comentada. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

EASSON, Alex; ZOLT, Eric M. **Tax Incentives**. Disponível em:
<<http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/EassonZoltPaper.pdf>>.

ELALI, André. **Incentivos Fiscais Internacionais**: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERREIRA, Siddharta Legale. **Estado Social e Democrático de Direito**: história, direitos fundamentais e separação dos poderes. Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, dez. 2011. 1-36 p.

FIGUEIREDO, Carlos *et al.* **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

FIGUEIREDO, Vanuza da Silva; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. **Transparência e Controle social na Administração Pública**. Disponível em:
<https://periodicos.fclar.unesp.br/temasadm/article/view/6327/0>. Acesso em: 14 out. 2020.

FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O Direito dos Gastos Públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015. 480 p.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

HENRIQUES, Élcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico e Financeiro - DEF, Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2009. Cap. 1. Disponível em:
https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15062011-153003/publico/ELCIO_FIORI_HENRIQUES DISSERTACAO_VERSAO_INTEGRAL.pdf. Acesso em: 20 out. 2020.

HENRIQUES, Élcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **População do município de Mossoró no último censo**. 2019. Disponível em:
<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rn/mossoro/panorama>. Acesso em: 01 jun. 2020.

ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL 2019. **Um raio-x na gestão pública dos municípios brasileiros**. 2019. – Rio de Janeiro: Firjan, 2012- v., graf. color. – (índices Firjan) (Pesquisas e Estudos Socioeconômicos). Disponível em:
https://www.firjan.com.br/data/files/8F/50/19/81/B2E1E610B71B21E6A8A809C2/IFGF-2019_estudo-completo.pdf. Acesso em: 14 out. 2020.

KLEMM, Alexander; VAN PARYS, Stefan. **Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives**. *International Monetary Fund*. Eua, v. 136, n. 09, p. 01-25, jul. 2009. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Empirical-Evidenceon-the-Effects-of-Tax-Incentives-23053>. Acesso em: 25 mai. 2020.

KLEMM, Alexander D. **Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives**. 2009. *International Monetary Fund*. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Causes-Benefits-and-Risks-of-Business-Tax-Incentives-22628>. Acesso em: 06 nov. 2020.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEISTER, Mauricio Dias *et al.* **Análise dos gastos tributários do governo federal considerando seus aspectos fiscais, de equidade e de eficiência econômica**. Brasília: Esaf, 2018. 344 p. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/outras-publicacoes/contribuicoes-academicas-para-a-politica-de-subsidios-da-uniao>. Acesso em: 23 out. 2020.

LEMGRUBER, Andréa. **Renúncia Tributária no Brasil**. En: XIV Seminario Regional de Política Fiscal: compendio de documentos - Santiago do Chile: CEPAL, 2002, 171-211p. Disponível em: <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/34878>. Acesso em: 20 out. 2020.

LINO, Pedro. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000**. São Paulo: Atlas, 2001.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Extrafiscalidade e Regulação da Economia: mudanças tributárias nos Governos Lula e Dilma**. Sequência (Florianópolis) [online], n.71, pp.197-220, 2015. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S217770552015000200197&script=sci_abstract&lng=pt. Acesso em: 18 ago. 2019.

LUQUE, Carlos Antônio; SILVA, Vera Martins da. **A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal: combatendo falhas de governo à brasileira**. *Brazilian Journal Of Political Economy*, [S.L.], v. 24, n. 3, p. 413-432, set. 2004. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/0101-35172004-1614>. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-31572004000300413&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 14 out. 2020.

MALCHER, Carolina Sequeira Zurita Gama. **Renúncia de receita tributária: o caso do estado do Pará**. 138 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Universidade Federal do Pará, Belém, 2012. Disponível em: <http://repositorio.ufpa.br/jspui/handle/2011/6409>. Acesso em: 23 out. 2020.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Estudos e Pareceres de Direito Público VIII: assuntos administrativos em geral**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MELO JUNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos. 2010. 106 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

MENEZES, Adriana Reis Albuquerque de. **A utilização indutora de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais**: análise acerca de sua (in) efetividade à luz do modelo de estado e do projeto político de desenvolvimento insculpido na CF de 1988. 2009. 262 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

MONCADA, Luís S Cabral de. **Direito Econômico**. 5 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 48, de 16 de dezembro de 2010**. Dispõe sobre a correção da Planta Genérica de Valores e Tabela de Preços para efeito de lançamento do IPTU e de outros tributos municipais que especifica, relativo ao exercício de 2011, é dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2010]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7059_texto_integral Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 63, de 29 de dezembro de 2011**. Dispõe sobre a correção da Planta Genérica de Valores e Tabela de Preços para efeito de lançamento do IPTU e de outros tributos municipais que especifica relativo ao exercício de 2012, é dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2012]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/6971_texto_integral Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 77, de 14 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre a correção da Planta Genérica de Valores e Tabela de Preços para efeito de lançamento do IPTU e de outros tributos municipais que especifica relativo ao exercício de 2013, é dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2013]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/6991_texto_integral . Acesso em: 26 maio 2020.

MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 90, de 29 de maio de 2013**. Concede incentivo fiscal no Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza ISSQN e no Imposto Predial e Territorial Urbano — IPTU para empresas que operam como Unidade Central de Atendimento (Call Center). Mossoró: Câmara Municipal, [2013]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7009_texto_integral . Acesso em: 26 maio 2020.

MOSSORÓ. **Lei Complementar nº 96, de 12 de dezembro de 2013**. Institui o Código Tributário do Município de Mossoró e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2013]. Disponível em:

https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_461AVFT1007jaNWE56657tlQU5177Jq.pdf. Acesso em: 26 maio 2020.

MOSSORÓ. Lei Complementar nº 97, de 27 de dezembro de 2013. Dispõe sobre correção da Planta Genérica de Valores e Tabela de Preços para efeito de lançamento do IPTU e de outros tributos municipais que especifica relativo ao exercício de 2014, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2013]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7016_texto_integral Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei Complementar nº 108, de 30 de dezembro de 2014. Dispõe sobre o lançamento do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana — IPTU — relativo ao exercício de 2015, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2015]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7038_texto_integral Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei Complementar nº 112, de 06 de março de 2015. Institui o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS – do município de Mossoró, para pessoas físicas e jurídicas, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2015]. Disponível em: <http://jom.prefeiturademossoro.com.br/2015/03/06/jom-n-294/>. Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Lei Complementar nº 116, de 12 de agosto de 2015. Altera os artigos 235 e 326 da Lei Complementar nº 96, de 12 de dezembro de 2013, acrescenta o § 3º ao art. 3º e altera a redação do art. 6º, ambos da Lei Complementar nº 112, de 06 de março de 2015. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7081_texto_integra. Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Lei Complementar nº 120, de 16 de dezembro de 2015. Dispõe sobre o lançamento do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana — IPTU — relativo ao exercício de 2016, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2016]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7085_texto_integral Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei Complementar nº 122, de 16 de dezembro de 2015. Altera disposições da Lei Complementar nº. 112, de 06 de março de 2015, e da Lei Complementar nº. 116, de 12 de agosto de 2015. Mossoró: Câmara Municipal, [2015]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7087_texto_integral Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Lei Complementar nº 132, de 28 de março de 2017. Institui o Programa CIDADÃO EM DIA para os contribuintes do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2017]. Disponível em:

http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/3231_texto_integral
. Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Lei nº 2046, de 18 de março de 2005. Autoriza o parcelamento e concede desconto sobre créditos tributários relativos ao Imposto Predial e Territorial (IPTU) e Taxas de Limpeza e Coleta de Lixo (TLP), nas condições que especifica e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2005]. Disponível em:
http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/8778_texto_integral
Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 2447, de 08 de dezembro de 2008. Instituiu o Programa Municipal de Incentivo à Educação Universitária – PRÓ-SUPERIOR e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2008]. Disponível em:
<http://jom.prefeiturademossoro.com.br/2008/12/10/jom-n-21a/>. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 2489, de 27 de fevereiro de 2009. Autoriza o município a instituir projeto de incentivo ao pagamento de tributos municipais. Mossoró: Câmara Municipal, [2009]. Disponível em:
http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/8776_texto_integral
Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 2496, de 03 de junho de 2009. Institui benefícios e incentivos fiscais vinculados a construções de unidades habitacionais realizadas através do Programa Minha Casa Minha Vida e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2009]. Disponível em:
http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/8788_texto_integral
. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 2560, de 09 de dezembro de 2009. Dispõe sobre concessão de descontos no Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, para o exercício de 2.010 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2009]. Disponível em:
http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/8949_texto_integral
. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 2843, de 10 de janeiro de 2012. Isenta do pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, pessoas que adotarem legalmente uma criança carente e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2012]. Disponível em:
http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9806_texto_integral
. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 3080, de 04 de novembro de 2013. Dispõe sobre incentivo fiscal visando à inserção do deficiente no mercado de trabalho, e da outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2013]. Disponível em:
http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/10137_texto_integral
al. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 3566, de 12 de julho de 2017. Dispõe sobre o Programa de Parcelamento Incentivado - PPI, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2017]. Disponível em: <https://www.prefeiturademossoro.com.br/jom/jom415a.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Lei nº 3701, de 23 de janeiro de 2019. Dispõe sobre o Programa de Parcelamento Incentivado - PPI, e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2019]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/5130_texto_integral. Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Lei nº 2435, de 14 de julho de 2008. Dispõe as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2009 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2008]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9727_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 2531, de 29 de julho de 2009. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2010 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2009]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/8897_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 2639, de 12 de julho de 2010. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2011 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2010]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9112_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 2772, de 03 de novembro de 2011. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2012 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2011]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9551_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 2916, de 06 de setembro de 2012. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2013 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2012]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9860_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 3048, de 19 de julho de 2013. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2014 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2013]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/10107_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 3183, de 02 de julho de 2014. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2015 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2014]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/10259_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 3304, de 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2016 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2015]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/9959_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 3525, de 12 de janeiro de 2017. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2017 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2017]. Disponível em: <http://168.232.152.232:8282/transparencia/docs/LEI%203525-2017%20LDO%202017.pdf>. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 3561, de 11 de julho de 2017. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2018 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2017]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/3257_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Lei nº 3644, de 24 de julho de 2018. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração do Orçamento Geral do Município de Mossoró para o exercício de 2019 e dá outras providências. Mossoró: Câmara Municipal, [2018]. Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/4439_texto_integral. Acesso em: 26 mai. 2020.

MOSSORÓ. Decreto nº 5103, de 28 de julho de 2017. Regulamenta a Lei nº 3.566, de 12 de julho de 2017, que dispõe sobre o Programa de Parcelamento Incentivado – PPI, de Créditos Tributários da Fazenda Pública Municipal, e dá outras providências. Mossoró, RN, [2017]. Disponível em: https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_183TQKU1529yFAnX51433yOMu6869MW.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Decreto nº 5133, de 28 de setembro de 2017. Prorroga o prazo de adesão ao Programa de Parcelamento Incentivado – PPI de Créditos Tributários da Fazenda Pública Municipal e dá outras providências. Mossoró, RN, [2017]. Disponível em: https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_343ccSZ8263ygUSP67711BpMb3069lX.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Decreto nº 5164, de 18 de dezembro de 2017. Fixa o Calendário para fins de pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) para o exercício de 2018, promove a correção monetária dos valores expressos em moeda corrente na Lei Complementar nº 96/2013-CTM, define descontos relacionados ao Programa “CIDADÃO EM DIA” instituído pela Lei Complementar nº 132/2017, e dá outras

providências. Mossoró, RN, [2017]. Disponível em:
https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_246Ftig3330Nvuda77946bxsP6223uk.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Decreto nº 5253, de 29 de agosto de 2018. Regulamenta o art. 219 da Lei Complementar nº. 96, de 12 de dezembro de 2013 – Código Tributário do Município, dispõe sobre o Mutirão Fiscal e dá outras providências. Mossoró, RN, [2018].

Disponível em:

https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_260iMIv3969MeGRM40514MpKh8912qE.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Decreto nº 5300, de 20 de dezembro de 2018. Fixa o Calendário para fins de pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) para o exercício de 2019, promove a correção monetária nos valores expressos em moeda corrente na Lei Complementar nº 96/2013-CTM, define descontos relacionados ao Programa “CIDADÃO EM DIA” instituído pela Lei Complementar nº 132/2017, e dá outras providências. Mossoró, RN, [2018]. Disponível em:

https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_405gsQi8673OrnlW05584jJbo1075nJ.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Decreto nº 5317, de 07 de fevereiro de 2019. Regulamenta a Lei nº 3.701, de 23 de janeiro de 2019, que dispõe sobre o Programa de Parcelamento Incentivado – PPI de créditos tributários e dá outras providências. Mossoró, RN, [2019]. Disponível em:

https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_008KUJrj5993JEVUy29398MGTc6997Ai.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Decreto nº 5509, de 23 de setembro de 2019. Autoriza a realização do Mutirão Fiscal, de que trata o Decreto nº 5253, de 29 de agosto de 2018. Mossoró, RN, [2019]. Disponível em: <http://jom.prefeiturademossoro.com.br/wp-content/uploads/2019/09/528B.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2019.

MOSSORÓ. Decreto nº 5677, de 20 de maio de 2020. Institui o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) no Município de Mossoró e dispõe sobre a notificação eletrônica, conforme a Lei Complementar n. 96, de 12 de dezembro de 2013, e dá outras providências. Mossoró, RN, [2020]. Disponível em:

https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_965cYBa9451xnlp082175iUdx9083vO.pdf. Acesso em: 20 out. 2020.

MOSSORÓ. Instrução Normativa nº 01/2018, de 01 de agosto de 2018. Orienta quanto aos procedimentos relativos à retenção do Imposto Sobre Serviços (ISS) pelas entidades de administração direta, indireta ou fundacional, do Município de Mossoró. Mossoró, RN, [2018]. Disponível em:

https://www.tinus.com.br/arqs/MOS/Legisla%C3%A7%C3%A3o/E_655QnJc9834GibtP24427lBto1731PU.pdf. Acesso em: 20 out. 2020.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

NAZARETH, Paula Alexandra. **O controle externo da receita e dos benefícios fiscais: a experiência do TCE-RJ**. Revista de Controle e Administração. Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 146-169, jul/dez. 2005. Disponível em: http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2910964/DLFE-244446.pdf/2.0.0.5._0.1._0.2..pdf. Acesso em: 20 out. 2020.

NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure**: uma abordagem do art. 14 da LRF. Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2020.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

OLIVEIRA, Júlio Marcelo de. **Eficácia de lei condicionada à adequação à responsabilidade fiscal**. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jul-05/contas-vista-eficacia-lei-condicionada-adequacao-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 14 out. 2020.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª ed. São Paulo: Revista de Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. 1136 p.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998. 314 p.

PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. **La Seguridad Jurídica**. 2. ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994.

PINTO, Élide Graziane. **Políticas públicas e controle do ciclo orçamentário**. Revista Parquet em Foco, Goiânia: ESMP-GO, v. 2, n. 2, p. 07-14, jan/abr. 2018. Quadrimestral. Escola Superior do Ministério Público de Goiás. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4616854/mod_resource/content/1/Pol%C3%A9ticas%20P%C3%BAblicas%20e%20Controle%20Qualitativo%20....pdf. Acesso em: 13 nov. 2020.

REPÚBLICA, Casa Civil da Presidência da; APLICADA, Instituto de Pesquisa Econômica. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise ex ante. Brasília: Ipea, 2018. 192 p. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32688. Acesso em: 23 out. 2020.

RIBEIRO, Ricardo Leite. **Direito Econômico da Tributação**: uma análise da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro. 2013. 150 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo - Usp, São Paulo, 2013. Disponível

em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-14042014-151916/publico/Ricardo_Leite_Ribeiro_Dissertacao_2013.pdf. Acesso em: 10 nov. 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. 415 p.

RIO GRANDE DO NORTE. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte - TJRN. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 2016.012877-8**. Ementa: o tribunal, à unanimidade, julgou procedente o pedido, declarando a inconstitucionalidade material do art. 32, inciso v, bem como parcialmente dos incisos ii (suprimindo o complemento "e v") e iii (extirpando a expressão "ou certidão da condição de servidor público efetivo, na hipótese do inciso v do art. 32") do art. 33, §3º, todos do código tributário do município do Mossoró/RN (lei nº 538/90), com efeitos ex tunc, nos termos do voto do relator. Foi lido o acórdão e aprovado. Requerente: Procurador Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte. Requeridos: Câmara Municipal de Mossoró e Município de Mossoró. Relator: Des. Cornélio Alves. Dje Ano 13. Natal/RN, 15 ago. 2019. Disponível em: <https://diario.tjrn.jus.br/djonline/goto.jsf>. Acesso em: 15 jun. 2020.

Rondônia. Tribunal de Contas do Estado de Rondônia – TCE/RO. **Acórdão proferido no processo nº 2.278/2011**. Porto Velho, RO. Disponível em: www.tce.gov.ro.br. Acesso em: 23 out. 2020.

RUEDIGER, Marco Aurélio. **Por que um orçamento público transparente e efetivo seria benéfico ao país?** FGV – Fundação Getúlio Vargas. Diretoria da análise política pública. 2014. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/16247>. Acesso em: 14 out. 2020.

SANTOS, José Luiz Lins dos. **Transparência regulatória e controle social: experiências exitosas em regulação na América Latina e Caribe**. Brasília: Ed. Alia Opera, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro; REBOUÇAS, Vitória Alves Martins de Lima. **Uma análise dos parcelamentos tributários especiais no município de Mossoró/RN e seus efeitos na arrecadação e no comportamento dos contribuintes**. Revista Direito e Liberdade - RDL, Natal/RN, v. 22, n. 216, p. 105-128, 28 ago. 2020. Quadrimestral. Disponível em: http://ww2.esmarn.tjrn.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/view/2245. Acesso em: 04 nov. 2020.

SILVA, Eliane de Sousa. **A LRF e a Necessidade de Transparência na Previsão e Realização da Renúncia de Receita no Estado da Bahia**. Salvador, v. 1, n. 1, p. 1-17, dez. 2004. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/artigo_LRF.pdf. Acesso em: 23 out. 2020.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOMAVILLA, J. L.; LOBATO, P. H. B. **A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 70, n. 1, p. 1-14, mar. 2009. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/393.pdf>. Acesso em: 16 out. 2020.

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política & Teoria do Estado**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. 212 p.

SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. **Tax Expenditures**. Harvard: Harvard University Press, 2013. 309 p.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3 ed. São Paulo: Método, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 243 p. 2 v.

TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da transparência no Direito Financeiro**. Disponível em: <https://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/28916-28934-1-PB.pdf>. Acesso em: 25 maio 2020.

WERNSMANN, Rainer. **Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.