



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
DYLAN KÉSSLEY FERREIRA MONTEIRO**

**CONTROLE DE CONCESSÕES DAS ISENÇÕES FISCAIS PARA VIABILIZAR A
TRIBUTAÇÃO JUSTA**

**Juiz de Fora
2018**

DYLAN KÉSSLEY FERREIRA MONTEIRO

**CONTROLE DE CONCESSÕES DAS ISENÇÕES FISCAIS PARA VIABILIZAR A
TRIBUTAÇÃO JUSTA**

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário sob orientação do Prof. (a) Dr.(a) Elizabete Rosa de Mello

**Juiz de Fora
2018**

FOLHA DE APROVAÇÃO

DYLAN KÉSSLEY FERREIRA MONTEIRO

CONTROLE DE CONCESSÕES DAS ISENÇÕES FISCAIS PARA VIABILIZAR A TRIBUTAÇÃO JUSTA

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Prof. Dra. Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof. Dr. Daniel Giotti de Paula
Professor Convidado

Prof. Mestrando Alan Rossi Silva
Universidade Federal de Juiz de Fora

PARECER DA BANCA

APROVADO

REPROVADO

Juiz de Fora, 15 de junho de 2018.

CONTROLE DE CONCESSÕES DAS ISENÇÕES FISCAIS PARA VIABILIZAR A TRIBUTAÇÃO JUSTA

Dylan Késsley Ferreira Monteiro¹

RESUMO

Este trabalho tratará sobre a importância do controle de concessões de isenções fiscais para viabilização de uma tributação justa. Serão analisadas isenções concedidas para empresas como política extrafiscal. O controle normativo é um dos mais utilizados para evitar arbitrariedade na concessão, de modo a evitar que a receita pública seja impactada e leve o ente da Federação a um déficit orçamentário. Porém, o controle normativo não tem se mostrado suficiente e Estados-membros estão sofrendo com crises econômicas, que comprometem a garantia de direitos básicos, como saúde, educação e segurança pública, em uma verdadeira condição de abandono. Foram analisados a legislativa tributária, fiscal, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, doutrina e levantamento de dados dos relatórios dos Tribunais de Contas Estaduais, Ministério Público Estaduais e das Fazendas Públicas Estaduais. Considerando-se os objetivos da investigação, esta pesquisa tem uma metodologia descritiva por levantamento de dados para uma análise normativa, jurisprudencial e interpretação documental da crise dos Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul, demonstrando a importância do controle das isenções fiscais, e também uma metodologia crítico dialética na medida em que se fará uma análise crítica da efetividade dos atuais meios de controle. Será orientada pelo procedimento dedutivo, pois o controle normativo e convênio do CONFAZ não são suficientes e necessita-se de outros controles para maior eficácia de concessão de isenções fiscais. E fundamenta-se pelo marco teórico do neoconstitucionalismo, por considerar a importância do juízo de valor na efetivação de uma tributação justa.

Palavras-chave: Isenção Fiscal, Injustiça Fiscal, Tributação Justa, Controle de isenções, Crise Econômica

ABSTRACT

This article will deal with the importance of the control of concessions of tax exemptions for the feasibility of a fair taxation. Exemptions granted to companies as an extra-fiscal policy will be analyzed. Normative control is one of the most used to avoid arbitrariness in the concession, in order to prevent public revenue from being impacted and to bring the Federation entity into a budget deficit. However, normative control has not proved sufficient and member states are suffering from economic crises, which compromise the guarantee of basic rights, such as health, education and public safety, in a true condition of abandonment. The fiscal, fiscal, Constitution of the Federative Republic of Brazil legislation of 1988,

¹ Graduando em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora.

doctrine and data collection of the reports of the State Accounts Courts, the State Public Prosecutor's Office and the State Public Treasury were analyzed. Considering the research objectives, this research has a descriptive methodology by data collection for a normative, jurisprudential analysis and documentary interpretation of the crisis of the States of Rio de Janeiro, Minas Gerais and Rio Grande do Sul, demonstrating the importance of the control of the tax exemptions, as well as a critical dialectical methodology in that a critical analysis of the effectiveness of current means of control will be made. It will be guided by the deductive procedure, because it intuitively feels that the normative control and agreement of the CONFAZ are not enough and other controls are necessary for greater effectiveness of concession of tax exemptions. It is based on the theoretical framework of neo-constitutionalism, considering the importance of value judgments in the implementation of a fair taxation.

Keywords: Tax Exemption, Tax Injustice, Fair Taxation, Exemption Control, Economic Crisis

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. CONCEITO DE ISENÇÃO FISCAL. 3. CASOS CONTROVERSOS DE ISENÇÕES FISCAIS. 3.1 Isenções realizadas pelo Estado do Rio de Janeiro. 3.2 Isenções realizadas pelo Estado de Minas Gerais. 3.3 Isenções realizadas pelo Estado do Rio Grande do Sul. 4. CONTROLE DE CONCESSÕES DAS ISENÇÕES FISCAIS PARA VIABILIZAR A TRIBUTAÇÃO JUSTA. 4.1 A Tributação Justa. 4.2 Controle Normativo. 4.3 Controle do CONFAZ através dos convênios. 4.4 Controle pela Publicidade. 4.5 Controle de eficiência e duração determinado. 5. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

A isenção fiscal é um instrumento do Direito Tributário para a exclusão do crédito tributário e pode funcionar como política de extrafiscalidade para intervenção na economia. Dessa forma, viabiliza regime tributário diferenciado para empresas com o objetivo de desenvolvimento econômico-social para atender ao interesse público, gerando melhor qualidade de vida e aumento do número de empregos. Para que as isenções não sejam concedidas de maneira arbitrária e desordenada é necessário controlar a renúncia da receita, entendendo que o valor renunciado é parte do gasto público, uma vez que impacta diretamente no equilíbrio fiscal do ente da Federação concedente.

A falta de controle transforma a isenção em um instrumento de injustiça fiscal, pois cria um privilégio para contribuintes com grande capacidade contributiva e transfere o ônus da falta da arrecadação para os demais contribuintes, aumentando tributos reguladores de mercado para compensar o orçamento. Além disso, o que se deixa de arrecadar compromete a receita pública e gera efeitos negativos para o funcionamento do Estado. Acarretando, com

isso, atraso no pagamento dos vencimentos de servidores públicos e dos proventos de aposentados, o mau funcionamento dos hospitais públicos, o sucateamento de escolas e o aumento da violência.

A partir destas considerações, visa-se responder a seguinte pergunta: Como o controle das concessões de isenções fiscais podem viabilizar uma tributação justa?

Pretende-se atingir os objetivos deste trabalho por meio de análise legislativa tributária, fiscal, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988), a visão doutrinária, e por levantamento de dados de relatórios dos Tribunais de Contas Estaduais, Ministério Público Estaduais e das Fazendas Públicas Estaduais. Considerando-se os objetivos da investigação, esta pesquisa tem uma metodologia descritiva com o objetivo de levantamento de dados, de análise normativa, jurisprudencial e interpretação documental da crise dos Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul, demonstrando a importância de controlar as isenções fiscais, e também uma metodologia crítico dialética, na medida em que se fará uma análise crítica da efetividade das espécies de controles vigentes. Será orientada pelo procedimento dedutivo, pois os meios de controle normativo e convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) não são suficientes e necessita-se de outros para maior eficácia do controle da concessão de isenções fiscais. O marco teórico utilizado foi o neoconstitucionalismo, considerando a importância dos juízos de valores e da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988), para controlar a concessão de isenções fiscais de forma que não sejam instituídas arbitrariamente.

A relevância desta pesquisa contribui, diretamente, para estudos e mudanças de estratégias de controles mais eficientes, assim, evitar que as isenções fiscais contribuam para crises econômicas e para injustiça fiscal.

Por fim, os itens deste artigo serão os seguintes: 2. O conceito de isenção fiscal, para compreender o instituto e sua aplicação; 3. Casos controversos de isenções fiscais, onde serão analisadas as isenções concedidas pelos Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul, seus problemas orçamentários; 4. Controle das isenções fiscais para viabilizar a tributação justa, no qual será realizada uma análise sobre os controles já utilizados, bem como serão sugeridos outros controles.

2. CONCEITO DE ISENÇÃO FISCAL

A isenção é um dos instrumentos de extrafiscalidade, que tem por objetivo deixar de arrecadar o valor do tributo, para ser utilizada como forma de estimular a economia e o desenvolvimento do país. Em tese, quando o ente de federação abdica da receita os beneficiados terão mais crédito para investir e expandir os meios de produção, e dessa forma aumentar o número de empregos e gerar mais riquezas. Como é o caso da concessão de isenções para geração de empregos e desenvolvimento de regiões desiguais do Brasil, como exemplo as empresas que pertencem a Zona Franca de Manaus e participam do programa da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) e as empresas do Nordeste brasileiro que participam da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE).

Com as isenções o ente da federação faz a renúncia de receita, prevista no artigo 14 da Lei Complementar 101 de 2000 (BRASIL, 2000). O objetivo de renunciar a arrecadação de tributos se fundamenta em sua perspectiva extrafiscal de estímulo à economia. Na concepção de Afonso Gomes de Aguiar a renúncia de receita pode ser assim definida:

É o ato através do qual a Administração Pública extingue, de forma unilateral, a obrigação de pagamento de um crédito que lhe é devido, desobrigando, em definitivo, desse crédito a pessoa devedora do mesmo. Tem a renúncia de receita um caráter abdicativo ou de desistência de um direito, o que a torna um ato irreversível depois de consumado. A renúncia de receita decorre sempre de uma das formas de incentivos ou benefício tributário, que são estímulos dos quais se utiliza a Administração Pública para, através de lei, incentivar o desenvolvimento de determinadas atividades (AGUIAR, 2004, p.80).

Quando se concede a isenção, deixa-se de aplicar os princípios como o da capacidade contributiva, isonomia e uniformização geográfica. Ao não se aplicar esses princípios, busca-se atender interesse público, de forma a visar fins mais benéficos para a sociedade com o desenvolvimento do Brasil. Uma vez que gera mais empregos, desenvolve empresas e faz circular mais riquezas no país.

Destaca-se a importância do tributo, pois a sua arrecadação é o que gera receita para que o Estado exista e tutele os interesses sociais. “A política fiscal de um governo possui diferentes espécies de renda e capital que possuem diversas incidências tributárias, com a

função de sustentar os objetivos econômicos e sociais de um país” (BECKER 1963, p. 458). A tributação é uma das medidas que o Estado utiliza para obter receita para atuar em prol de sua sociedade e tutelar a ordem social. Seja por garantir as liberdades através da segurança e justiça ou os deveres prestacionais, como educação e saúde.

A tributação possui grande importância para tutelar as ações do Estado e por esse fato é necessário que a renúncia de receita se submeta a controle para ser realizada. Deve ela ser relevante para o interesse público, trazendo benefícios que ultrapassam a importância do tributo, gerando impactos positivos para toda a sociedade, e não para alguns grupos de beneficiados.

A isenção é uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário que está disciplinada no artigo 175 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Alguns autores, como Kiyoshi Harada, seguem o entendimento previsto no CTN, de que a “isenção quanto a anistia são causas de exclusão do crédito tributário e não de sua extinção.” (HARADA, 2002, p. 460). Essa corrente compreende que a isenção é causa de excludente do crédito tributário, pois a obrigação que surge com a ocorrência do fato gerador é cessada com a concessão. O fato gerador continua existindo, e será excluído apenas o crédito tributário.

Já para o Hugo de Brito Machado “[...] a isenção retira a dispensa de tributo que não chega a existir no plano da concreção jurídica” (MACHADO, p.228). Para ele o fato gerador deixa de existir e, conseqüentemente, não há crédito a ser cobrado, não sendo apenas a exclusão do crédito. Sacha Calmon Coelho segue posição semelhante à de Hugo de Brito Machado ao afirmar que “A isenção como também a imunidade não excluem o crédito, obstam a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação” (COELHO, 1982, p 125).

Perante o embate da doutrina sobre o tema, o STF no RE 113.711/SP, sob a relatoria do Ministro Moreira Alves compreende que a isenção é a “[...] dispensa legal do pagamento de tributo devido” (STF, 1987 p.10).

A isenção é definida no CTN no seu artigo 176 (BRASIL, 1966), que dispõe que para ser instituída deve estar prevista em lei, a qual deve especificar as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos aplicados e o tempo de duração caso seja por tempo determinado. A isenção poderá ser concedida para determinada região do país caso se encontre em circunstâncias peculiares, de forma a estimular regiões mais carentes em buscar da igualdade material.

Segundo Hugo de Brito Machado “[...] as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas nem integração, embora devam ser interpretadas com o emprego de todos os métodos, processos ou elementos da hermenêutica” (MACHADO, 244).

Há duas espécies de isenções: a geral e a específica. A isenção de caráter geral objetiva atingir um grande número de sujeitos passivos e “[...] não depende de requerimento do interessado nem de qualquer ato administrativo”(MACHADO, p. 246). Os beneficiados não precisarão “[...] de qualquer comprovação de alguma característica pessoal ou particular que dote o beneficiário de certo exclusivismo para fruir o benefício” (SABBAG, 2017, p. 1018). Já a isenção específica necessita de uma série de requisitos para ser concedida ocorrendo uma “[...]restrição legal do benefício às pessoas que preencham determinados requisitos, de forma que a sua fruição dependerá de requerimento endereçado à Administração” (SABBAG, 2017, p. 1018).

É preciso questionar se as razões para a concessão da isenção realmente estão em consonância com o interesse público, se os objetivos da extrafiscalidade da isenção têm sido benéficas a sociedade gerando desenvolvimento econômico e social. E se os controles das concessões de isenções estão sendo efetivos para evitar arbitrariedade e corrupção, pois no cenário nacional surgem algumas controvérsias envolvendo a concessão das isenções fiscais e os impactos negativos no orçamento público, como vem acontecendo nos Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul, que serão abordados no item 3 desse artigo.

3. CASOS CONTROVERSOS DE ISENÇÕES FISCAIS

É notório que os Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul concederam muitas isenções a grupos de empresas, que superaram até mesmo o que fora gasto com políticas públicas na garantia de direitos sociais, como saúde e educação, além de gerar crises financeiras sem orçamento até mesmo para pagar os vencimentos dos servidores públicos do Estado.

Defendem-se as concessões das isenções como natureza de benefícios e incentivos fiscais devido a sua função extrafiscal que possui uma característica excepcional na sistematização do Direito Tributário, pois não visa à arrecadação de receita. Como conceitua o professor Geraldo Ataliba, “[...] é o emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais em matéria

econômica, social e política” (ATALIBA, 1988, p.150). Podendo ser um instrumento eficiente para o crescimento econômico estimulando o desenvolvimento do Brasil e assim contemplar o interesse público. Porém, na prática, tem se demonstrado efeitos negativos, gerando mais ônus do que bônus para a sociedade brasileira, com as graves crises econômicas que comprometem as funções do Estado.

Esses impactos negativos transferem um sacrifício para a sociedade brasileira, que tem seus direitos básicos negligenciados e continuam contribuindo com pagamento de tributos sem muitas contraprestações. Devido ao déficit do orçamento público, os gestores públicos se valem de ajustes fiscais para compensar a receita, e com isso se utilizam de tributos reguladores de mercado, com a recente elevação do preço dos combustíveis devido ao aumento da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE) e do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Dentro dessa perspectiva, deve-se questionar se as isenções fiscais atendem ao interesse público, uma vez que sacrificam demais o contribuinte brasileiro.

3.1. Isenções realizadas pelo Estado do Rio de Janeiro

O Estado do Rio de Janeiro tem sido um dos alvos principais de notícias de escândalos envolvendo a crise econômica e corrupção de ex-governadores. E a concessões de benesses fiscais está diretamente ligada à crise fluminense. O Ministério Público Estadual está questionando em juízo o excesso de renúncia fiscal e a falta de controle, e acredita que isso tem influenciado no desequilíbrio orçamentário no qual o Estado se encontra.

Em face disso o Ministério Público do Rio de Janeiro ajuizou uma Ação Civil de nº: 0334903-24.2016.8.19.0001 na 3ª Vara da Fazenda Pública da Capital do Rio de Janeiro (RIO DE JANEIRO, 2016), para questionar as concessões dos benefícios e incentivos fiscais “[...] com o escopo de impugnar os vícios de ilegalidade, ilegitimidade e antieconomicidades identificadas no programa de concessões e ampliações de benefícios fiscais [...]”. Essas benesses fiscais foram concedidas pela previsão da Lei 4.321/04 (BRASIL, 2004), que privilegia empresas fluminenses, de forma a proporcionar o crescimento da economia e garantir a competitividade do Estado do Rio de Janeiro.

De acordo com o Ministério Público do Rio de Janeiro, fora concedido cerca de 57 bilhões de reais entre 2007 a 2016. Só no ano de 2015 a renúncia de receita foi em torno de

9,3 bilhões de reais, muito superior ao que foi gasto no mesmo ano com a saúde, que teve um gasto de R\$ 2,2 bilhões, sendo que fora fixado R\$ 5,9 bilhões. Ainda, com a educação tivera fixado R\$ 7, 2 bilhões e gastou-se apenas R\$ 3,3 bilhões e para a segurança pública do total previsto de R\$ 10, 3 bilhões foram liquidados total de R\$ 5,7 bilhões. Conforme pode ser observado nas tabelas anexadas pelo MPRJ no processo e transcritas para este artigo a seguir:

Renúncia de receita efetiva informada pela SEFAZ 2007-2016			RS1
Anos	Benefícios declarados	Total das exclusões	Renúncia efetiva
2007	8.538.826.648	6.158.896.693	2.379.929.955
2008	10.526.523.925	7.893.512.440	2.633.011.485
2009	15.452.297.153	12.186.051.879	3.266.245.274
2010	15.374.225.172	11.521.843.530	3.852.381.642
2011	25.108.653.098	19.200.408.216	5.908.244.882
2012	24.823.756.359	18.919.538.319	5.904.218.039
2013	24.072.450.855	17.693.000.482	6.379.450.373
2014	25.904.940.933	18.482.050.363	7.422.890.570
2015	36.048.517.421	26.729.806.922	9.318.710.499
2016	32.816.685.787	23.049.355.758	9.767.330.029
2007-2016	218.666.877.350	161.834.464.600	56.832.412.750

Fonte: DUB-ICMS 2007 A 2016

Ano	Valor liquidado pelo Estado do Rio de Janeiro em políticas públicas essenciais	RCL DO ANO	% dos gastos da RCL com pol. públ., essenciais	Benefícios declarados no DUB-ICMS	Porcentagem de comprometimento da RCL com a renúncia
2009	R\$ 11,788,774,808	R\$ 28,976,680,000	40,66 %	R\$ 15,452,297,153	53,33 %
2010	R\$ 13,203,435,000	R\$ 34,534,904,291	38,23 %	R\$ 15,374,225,172	44,32 %
2011	R\$ 15,570,797,830	R\$ 39,268,345,357	39,65 %	R\$ 25,108,653,090	63,94 %
2012	R\$ 17,033,758,541	R\$ 40,683,414,954	41,94 %	R\$ 24,823,756,359	61,12 %
2013	R\$ 20, 019,045,315	R\$ 47,064,197,574	42,54 %	R\$ 24,072,450,855	51,15 %
2014	R\$ 19,621,944,840	R\$ 46,045,517,774	42,61 %	R\$ 25,904,940,933	56,26 %
2015	R\$ 20 544,481,670	R\$ 50,329,664,208	40,82 %	R\$ 36,048,517,421	71,62 %

Tabela RJ: Políticas Públicas Essenciais (SAÚDE + EDUCAÇÃO + ASSISTÊNCIA + SEGURANÇA)

Fonte: www.comparabrasil.com.br

Verifica-se que a soma dos gastos com a educação e saúde são menores com o que o Estado do Rio de Janeiro gastou com as isenções, e somando a segurança pública os gastos foram pouco maiores do que se renunciou. É preocupante que o Estado não investiu o necessário para esses três setores, o que resultou em efeitos negativos para a sociedade.

Além do que não foi gasto com direitos básicos dos cidadãos, o Estado fluminense entrou em grave crise econômica, de modo que foi necessário à decretação de calamidade pública financeira, com grande déficit orçamentário que comprometeu os vencimentos dos servidores públicos, fechamento de hospitais e até a possibilidade da Universidade Estadual do Rio de Janeiro de cessar suas atividades. No ano de 2016 o déficit para o Estado do Rio de Janeiro foi de aproximadamente R\$ 11 bilhões (ALERJ, 2018). Para o ano de 2017 o déficit fora de cerca de R\$ 19 bilhões (ALERJ, 2017). Já no ano de 2018 a estimativa é de um déficit próximo aos R\$ 10 bilhões (ALERJ, 2018).

A falta de receita pública levou o governo a tomar uma série de medidas para sanar a crise, como por exemplo o aumento da contribuição previdenciária dos servidores públicos do Estado de 11% para 14%, alterando a Lei do Rioprevidência. Também fora instituído a redução de no mínimo 10% de qualquer forma de benefício ou incentivo fiscal através do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FAZENDA ESTADUAL DO RJ, 2018).

Observa-se que a concessão de isenções fiscais no Rio de Janeiro contribuiu para que o Estado entrasse em crise e chegasse ao ponto de abandono, com desrespeito de vários direitos fundamentais.

3.2. Isenções realizadas pelo Estado de Minas Gerais

Minas Gerais é outro Estado que também está em situação de calamidade econômica, pois teve uma diminuição na arrecadação diante de concessões de isenções fiscais. O TCE realizou um relatório com fundamento na Portaria nº 80/2017 (BRASIL, 2017), com o objetivo de analisar o impacto da crise econômica do Estado relatado a seguir:

A partir do terceiro e quarto trimestres de 2014, com queda de dois trimestres consecutivos, a economia mineira sinalizava uma recessão técnica. Contudo, com a queda real da atividade econômica do Estado de Minas Gerais por 10 trimestres consecutivos até o quarto trimestre de 2016, é possível observar uma recessão prolongada (dois ou mais anos) que configura crise econômica (Relatório 80/2017 TCE-MG, 2017, p.2).

O relatório do TCE-MG trouxe a tabela com a execução orçamentária do Estado com as receitas e despesas do ano de 2012 até 2016. A partir do ano de 2013 Minas Gerais começa a ter um déficit em seu orçamento, como é possível analisar na tabela abaixo:

Resultado da Execução Orçamentária			
Exercícios de 2012 a 2016			Em R\$
Anos	Receitas	Despesas	Superávit/Déficit
2012	65.248.608.349,17	63.172.171.470,52	2.076.436.878,65
2013	70.958.446.417,60	71.906.529.761,80	(948.083.344,20)
2014	73.347.436.267,16	75.512.924.847,61	(2.165.488.580,45)
2015	76.154.853.985,51	85.119.036.085,58	(8.964.182.100,07)
2016	83.965.708.705,68	88.129.098.217,78	(4.163.389.512,10)

FONTE: Armazém de Informações - Siafi.

Para aumentar as receitas em 2015 foram editadas as Leis 21.720 (BRASIL, 2015) e 21.781 (BRASIL, 2015), aprovando a utilização dos depósitos judiciais e novas alíquotas de ICMS, respectivamente, como consta no relatório do TCE-MG:

Em 2015, foi criada nova fonte de recursos referente aos depósitos judiciais decorrentes da efetivação da Lei 21.720/15, que dispõe sobre a utilização dos depósitos judiciais em dinheiro, tributários e não tributários, realizados em processos vinculados ao TJMG, para custeio de previdência social, pagamento de precatórios e assistência judiciária e amortização da dívida com a União. O Estado contabilizou, unicamente em 2015, a entrada de R\$ 4,875 bilhões desses recursos, na subcategoria Outras Receitas Correntes.4 A Receita Fiscal arrecadada pelo Estado, em 2016, teve acréscimo ...nominal de 10,26%, equivalentes a R\$ 7,811 bilhões, justificado pelo o aumento do recolhimento do ICMS. A Lei 21.781, editada em 01/10/15, aprovou novas alíquotas, com aumento desse imposto para diversos produtos. (Relatório 80/2017 TCE-MG, 2017, p.2).

Analisando a tabela é possível notar que no ano de 2016 o déficit orçamentário foi menor após o aumento das alíquotas de ICMS e da utilização dos depósitos judiciais. Dessa forma transferindo todo ônus do desequilíbrio orçamentário para o contribuinte. Mas as isenções fiscais sobre o ICMS sofreram sucessivos aumentos de 2013 até 2015, vindo a ser reduzidas somente em 2016. Como consta na tabela abaixo:

Tributo	2013	AV %	2014	AV %	AH %	2015	AV %	AH %	2016	AV %	AH %
Isenção	R\$1,605,675,742	18	R\$ 1,645,563,502	16	102	R\$ 1,899,291,677	17	115	R\$ 58.542.325	0,53	3,08

Tabela MG: Impactos na Receita e Despesa – 2013 a 2016

Fonte: Relatórios Teóricos Change – 2013 a 2016

O Estado de Minas Gerais se utiliza de vários meios de renúncia de receita, não somente por meio de isenções, como aponta o relatório do TCE-MG:

Focando somente nas renúncias consolidadas e novas, o destaque recai sobre sua equivalência em relação à despesa com Ações e Serviços Públicos de Saúde, que chegou a ser de 108,75% no exercício de 2015, ou seja, o Estado deixou de arrecadar um valor 8,75% maior que os gastos totais com Ações e Serviços Públicos de Saúde. Considerando a representatividade das renúncias concedidas, que superam os gastos do Estado de Minas Gerais na função saúde, deve-se destacar a ausência de registro contábil dos recursos que deixaram de ingressar nos cofres públicos, o que contraria a prática da gestão transparente e impossibilita a análise sistêmica do comportamento da política tributária do Estado frente à sua capacidade de arrecadação e alocação das receitas tributárias enão tributárias. Essa situação dificulta a aferição do fato de a política pública de desoneração fiscal praticada estar alcançando os objetivos de desenvolvimento social ou econômico (Relatório 80/2017 TCE- MG, p.21.).

A política de renúncia de receitas, envolvendo a isenção fiscal, se mostra controversa também no Estado de Minas Gerais, assim como no caso do Rio de Janeiro, ultrapassando gastos com setores essenciais da sociedade, como saúde e educação. Um outro ponto a ser considerado do relatório é a falta de transparência por ausência de registro contábil sobre o que deixou de ser arrecado devido a renúncia fiscal, podendo ser maior o valor renunciado; contrariando, assim, o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), que determina a necessidade do estudo do impacto econômico da renúncia de receita.

3.3. Isenções realizadas pelo Estado do Rio Grande do Sul

O Estado do Rio Grande do Sul também é outro ente da Federação que passa por déficit orçamentário nos últimos anos e vem sendo alvo de questionamentos pelo Ministério Público de Contas do Rio Grande do Sul. De acordo com dados publicados pela Fazenda Estadual, no ano de 2015 o orçamento fechou com déficit de R\$ 4,932 bilhões (GOVERNO DO RIO GRANDE DO SUL, 2016). Em 2016 ocorreu uma melhora nas contas públicas do Estado, porém fechou com saldo negativo de R\$ 143,1 milhões. Em 2017 o déficit voltou a crescer e fechou o ano em R\$ 2,97 bilhões (GOVERNO DO RIO GRANDE DO SUL, 2016).

O Ministério Público Estadual questionou o Governo do Rio Grande do Sul em seu parecer MPC nº 10.143/2016, sobre a criação de obstáculos para que se fiscalize as contas públicas, principalmente ao que se refere a concessão de benefícios fiscais:

Nenhum aspecto pertinente à execução orçamentária se encontra imune ao Controle Externo. Por força do princípio republicano, admitir o oposto seria, como tem reiteradamente dito o firmatário, cogitar uma república dentro da República. Não se pode admitir obstáculo à ação da fiscalização sobre a receita, ainda mais quando em debate a concessão de benefícios fiscais, aspecto relevante na avaliação das contas governamentais, mormente em cenário de crise financeira (Representação MPC 007/2017).

O Ministério Público do Estado ainda em face da falta de publicidade por parte do Governo Estadual do Rio Grande do Sul ajuizou a Ação Civil Pública nº 11601555491 (RIO GRANDE DO SUL, 2016), a qual se encontra em segredo de justiça.

O Rio Grande do Sul em relação às renúncias de receitas, no ano de 2015, concedeu em isenções R\$ 2,729,758,262, e no total de desonerações de pouco mais de R\$ 8 bilhões, como consta na tabela a seguir:

ESTIMATIVA DAS DESONERAÇÕES FISCAIS DO ICMS DO RIO GRANDE DO SUL DE 2015		
Desonerações do ICMS	2015	
	R\$ Nominais	% Desoneração
ISENÇÕES	2.729.758.262	33,85%
CRÉDITOS PRESUMIDOS	2.506.120.990	31,07%
MICROEMPRESAS E EPPs	1.525.670.929	18,92%
REDUÇÕES BASE DE CÁLCULO	1.303.013.306	16,16%
TOTAL das Desonerações do ICMS	8.064.563.486	100%

Fonte: Receita Estadual/Secretária da Fazenda do Rio Grande do Sul

Os dados de 2015 são suficientes para demonstrar que as isenções podem impactar a receita do ente da Federação e o levar a uma crise econômica que vai gerar um grande ônus para toda a população, desde da falha do Estado em garantir os direitos básicos, como em impor cargas tributárias mais elevadas para todos os contribuintes, de forma a equilibrar o orçamento.

Apenas as isenções fiscais não são suficientes para comprometer o orçamento do ente da federação, mas uma vez que o controle é ineficaz, traz grandes prejuízos para a sociedade, o que afasta o interesse público, pois os impactos da renúncia de arrecadação

tributária geram consequências prejudiciais a sociedade, pois faltam recursos para as garantias de direitos, e ocorrem aumentos de tributos para compensar os déficits orçamentários. Por isso, é necessário buscar controles mais eficazes das concessões de benefícios fiscais para se obter uma tributação justa.

4. CONTROLE DAS CONCESSÕES DE ISENÇÕES PARA VIABILIZAR A TRIBUTAÇÃO JUSTA

As isenções como uma das espécies de renúncia de receita, são compreendidas como gasto de receita pois o que se deixa de arrecadar pela renúncia fiscal impacta no orçamento público, e dessa forma é necessário o seu controle. Em um Estado Democrático de Direito os atos do gestor público devem ser feitos de forma a sempre estar em consonância com o interesse público. De acordo com Hélio Saul Mileski:

[...] a função de controle, especialmente no âmbito dos Estados Democráticos de Direito, onde o princípio do controle é de fundamental importância. Realmente, as democracias modernas dispõem de vários mecanismos de controle mútuo, baseados em instâncias relativamente autônomas e poderes de revisão recíprocos, com a finalidade de que a atividade estatal submetam-se sempre à supremacia do interesse público (MILESKI, 2011, p. 168).

Quando não são submetidos ao controle facilitam-se a arbitrariedade e a concessão de privilégios indevidos, ainda mais em uma cultura como a brasileira onde há uma corrupção institucionalizada. Por isso, se faz necessário controlar o procedimento de concessão da isenção para que o interesse público seja garantido através de uma tributação justa, que será tratada no próximo item.

4.1 A Tributação Justa

Sob o prisma do Estado Democrático de Direito, é preciso buscar sempre a justiça em prol do bem comum, e por esse motivo os princípios são importantes para reger a forma que o Estado agirá perante os seus cidadãos. Sendo o campo tributário parte do agir do Estado deve visar uma tributação justa, conceituada por Elizabete Rosa de Mello:

[...] refere-se à forma pela qual se vem tributando, como os entes Federativos, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, aplicam as técnicas de tributação, seja progressividade, diferimento, pagamento na fonte ou qualquer outra técnica com o fim de implementar, viabilizar e conjugar a quantidade com a qualidade dos tributos (MELLO, 2013, p. 40).

A forma de tributar deve seguir os princípios da isonomia e o da capacidade contributiva, de maneira a distribuir arrecadação entre todos, de forma a onerar proporcionalmente de acordo com as condições de cada um. Alguns cidadãos terão capacidade de contribuir mais devido ao seu poder econômico, já outros possuem até mesmo dificuldade a ter acesso às condições mínimas de vida. É interessante analisar a conceituação de justiça fiscal de José Luís Saldanha Sanches:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o da justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributário entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partilhada entre todos, particularmente na perspectiva da sua incidência entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos (SANCHES, 2010, p. 13).

Os princípios da isonomia e da capacidade contributiva vão nortear a justa partilha da carga tributária, presando pela igualdade, mas reconhecendo o tratamento diferenciado para chegarmos a uma igualdade plena, na celebre máxima “Devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade” (ARISTÓTELES, 384-322 a.C.), para termos uma igualdade de fato através de uma justiça equitativa, para dessa forma se valer do princípio da capacidade contributiva, pois quem possui mais terá uma possibilidade de colaboração maior.

A isenção é um instrumento importante, para uma política extrafiscal, pode ajudar no desenvolvimento do país, sendo até mesmo uma medida para transformar regiões vulneráveis economicamente a se desenvolverem, mas é preciso ser usada com cautela para não causar prejuízos, sobretudo, cometendo uma injustiça tributária, deixando de arrecadar de quem possui capacidade contributiva elevada e onerar com maior rigor a quem tem poucos recursos.

Ao conceder a isenção sem controle o ente da Federação aumenta desigualdades ofendendo a “[...] liberdade relativa do cidadão e o princípio da isonomia quando cria, na via

legislativa, administrativa ou judicial, desigualdades fiscais infundadas, através dos privilégios odiosos ou das discriminações” (TORRES, p. 276).

É importante o controle das concessões de isenções fiscais, não sendo justo que empresas com grande capacidade contributiva se eximam de contribuir se não estão gerando desenvolvimento para a sociedade, pois há a exigência do atendimento ao interesse público e à tributação justa.

A seguir serão tratados os seguintes tipos de controle: controle normativo; controle de convênio entre os Estados e Distrito Federal no CONFAZ, e controle de publicidade e o controle de eficácia e tempo determinado.

4.2 Controle Normativo

Com a importância que se atribui ao tributo e aos princípios que norteiam o Direito Tributário há no ordenamento jurídico brasileiro controle de legalidade das concessões de isenções fiscais. O artigo 150, § 6º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988), é um dos mais importantes, por ser uma norma constitucional e por dispor sobre a necessidade de lei específica para a concessão de isenções fiscais, obstando que a renúncia de receita seja concedida de forma arbitrária por parte do gestor público. O gestor público deverá submeter seu Projeto de Lei para ser aprovado pelo Poder Legislativo, ocorrendo, dessa forma, um controle da isenção.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, LC 101/2000, (BRASIL, 2000), regulamenta o disposto no artigo 150, § 6º da CF (BRASIL, 1988), fazendo o controle do procedimento da renúncia fiscal, com respaldo no seu artigo 14 que dispõe sobre as espécies e o procedimento da concessão, regulamentando como o ente da Federação deverá realizar esta renúncia fiscal.

O inciso I do artigo 14 da mencionada Lei (BRASIL, 2000), impõe o dever de realizar estudos de forma a analisar os possíveis impactos orçamentários que a renúncia pode causar no orçamento público. Esse estudo será nos moldes do artigo 12 da LC 101/2000 (BRASIL, 2000), exigindo-se o demonstrativo orçamentário e sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem.

Além desse estudo, o gestor público ficará comprometido a estabelecer meios de compensação da receita pública, pois deixará de arrecadar de um lado, e precisará recompensar de outro, transferindo a arrecadação para outros sujeitos passivos, reequilibrando

o orçamento público para não gerar déficit orçamentário e prejudicar seus deveres perante a sociedade. A Lei que renuncia a receita só poderá vigorar a partir do momento em que as medidas de compensação aos cofres públicos forem realizadas.

Ainda, Lei 8429 de 1992 (BRASIL, 1992), Lei de Improbidade Administrativa, em seu artigo 10, inciso VII dispõe que “[...] conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie” constitui ato de improbidade administrativa, quando causar lesão ao erário por qualquer ação ou omissão, seja dolosa ou culposa. O enquadramento como ato de improbidade também fortalece o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois confere uma punição severa, caso o gestor público não respeite o comando normativo desta lei, como a elaboração de estudo de impacto e os meios de compensação.

Apesar de várias previsões legais que regulam a concessão de benesses fiscais, os impactos são negativos, infelizmente os dispositivos de controle já existentes ainda são insuficientes para evitar a corrupção e prejuízo orçamentário aos cofres públicos. É muito comum ter aprovação por parte do legislativo das Leis e previsões orçamentárias, isso ocorre devido as alianças políticas e troca de favores entre políticos e também por termos um corpo legislativo com pouca instrução educacional. O Promotor de Justiça do Estado de São Paulo André Vitor Freitas, entende ser:

Evidente que, na prática, muitos Prefeitos acabam conseguindo a aprovação de leis desta natureza sem o mínimo atendimento aos requisitos descritos no artigo 14 da LRF, ou ainda dissimulando o cumprimento destes mesmos requisitos, afirmando em textos vagos e imprecisos que tais condições estão sendo observadas e cumpridas, sem, de fato, comprová-las (FREITAS, p. 4).

Apenas o controle normativo não tem se mostrado suficiente para evitar as consequências negativas que as concessões de isenções podem gerar, como nos casos dos Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul. O controle de legalidade buscou obstar que a política extrafiscal de renúncia de receitas fiscais fossem concedidas de forma desordenada e arbitrária. Por isso, é necessário buscar um controle mais eficaz para evitar efeitos negativos no orçamento público. Há uma necessidade de maior transparência e de um controle de eficiência durante o gozo dessa benesse fiscal, o que será tratado no item 4.5 desse artigo.

4.3 Controle do CONFAZ através dos convênios

O CONFAZ assume um importante papel no controle de concessões de isenções, pois é de sua competência a celebração de convênios, para efeitos de concessão ou revogação de isenções de ICMS previsto no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Através da celebração de convênios entre os Estados da Federação e o Distrito Federal, estes firmam acordos para evitar isenções fiscais de ICMS de forma descontrolada e causar Guerra Fiscal. Assim, toda a Lei que concede isenção de tal imposto deve submeter à aprovação do CONFAZ.

Porém, na prática, muitos Estados criam as leis de isenção do ICMS e não levam para apreciação da entidade, desrespeitando os convênios firmados, o que torna a Lei passível de ser declarada inconstitucional, como no caso da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) de número 4481, que julgou a Lei 14.985/2006 (BRASIL, 2006), do Estado do Paraná, que concedia isenção de ICMS de forma unilateral, sem a prévia celebração de convênio entre os outros Estados da Federação e do Distrito Federal (STF, ADI 4481).

Na ADI 4481, o relator Ministro Luís Roberto Barroso, destaca a necessidade de convênios entre os Estados-membros para realizarem concessões de isenções antes da lei que as concede:

No sistema constitucional brasileiro, a competência tributária abrange, como consectário lógico, a competência para a instituição de benefícios fiscais e exonerações tributárias. Para tanto, em regra, bastaria a edição de lei específica pelo ente tributante competente, nos termos do art. 150, § 6º, da CF. No que tange ao ICMS, porém, a Constituição Federal instituiu regime jurídico específico, exigindo, como condição para o deferimento de benefícios fiscais, a existência de “*deliberação entre os Estados-membros*”, nos termos de disciplina por lei complementar, tal como proclamado pelo art. 155, § 2º, XII, g, da CF. A razão de ser da referida exigência consiste na preservação do equilíbrio da tributação entre os entes da federação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo (ADI 4481, BARROSO, 2015, p. 09).

Reitera-se que o CONFAZ exerce uma função importante no controle das concessões de isenções para evitar a guerra Fiscal entre os Estados e Distrito Federal. A guerra fiscal contribui para o descontrole orçamentário, pois o ente Federativo para atrair empresas concede uma série de benesses fiscais. Além de prejudicar o próprio orçamento por conceder descontroladamente várias isenções, prejudica outros Estados e o Distrito Federal na concorrência.

Essa política de benefícios acaba por incentivar empresas a buscar domicílios tributários onde forem oferecidos a elas isenções significativas, e de se mudarem quando cessarem o prazo dessas isenções. Buscando sempre eximirem da exação fiscal para não serem tributadas, ocasionando uma desigualdade entre contribuintes.

4.4 Controle pela Publicidade

O princípio da publicidade é um dos princípios mais relevante do Estado Democrático de Direito na gestão pública, pois permite que os cidadãos tenham acesso às informações importantes de como estão sendo gerido os recursos públicos. Para José dos Santos Carvalho Filho, o princípio da publicidade:

[...] indica que os atos da Administração devem merecer a mais ampla divulgação possível entre os administrados, e isso porque constitui fundamento do princípio propiciar-lhes a possibilidade de controlar a legitimidade da conduta dos agentes administrativos. Só com a transparência dessa conduta é que poderão os indivíduos aquilatar a legalidade ou não dos atos e grau de eficiência de que revestem (CARVALHO FILHO, 2010, p.38).

Sendo a concessão de isenção um ato da Administração Pública que impacta no orçamento público, é necessário que seja o mais transparente possível para que os cidadãos possam ter controle das atividades que estão sendo realizadas pelo ente da Federação. A falta de publicidade contribui para que atos arbitrários sejam cometidos, devido à dificuldade da fiscalização do que foi renunciado. Marçal Justen Filho faz menção acerca da importância da publicidade nesse contexto:

A publicidade desempenha duas funções complementares. Por um lado, assegura a todos o poder de obter informações relativamente às ações e omissões praticadas por agentes estatais e mesmo não estatais, quando na gestão de recursos públicos. Por outro lado, a garantia do conhecimento por quaisquer terceiros é um fator de desincentivo à prática de atos reprováveis, eis que eleva a possibilidade de que as práticas reprováveis sejam reveladas (JUSTEN FILHO, 2015, p. 203).

As leis que controlam a concessão de isenções não podem ser aplicadas se não há uma publicidade efetiva, pois a falta dela é possível a manipulação de dados por não haver

conteúdo descritivo de acordo com a realidade, por exemplo, no estudo de impactos que prevê o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), no qual o renunciante alega que os estudos de impacto foram realizados, e que são favoráveis a concessão, mas não lança dados dos estudos. Isso é um grande problema para os Tribunais de Contas ou para Ministério Público que encontram dificuldade na fiscalização da legalidade dos benefícios concedidos. Na Ação Pública 0334903-24-2016.8.19.0001, promovida pelo Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, a qual já foi analisada no item 3.1 deste artigo, faz menção ao problema da distorção de informações e como impacta na aplicação efetiva da lei:

[...] parece completamente esvaziada a teleologia da norma insculpida no art. 14, inciso I da LC nº 101/2000. Afinal, que diferença faz, sob a ótica do planejamento, transparência e responsabilidade na gestão fiscal, que determinado benefício fiscal, cujo impacto financeiro sequer pode ser adequadamente dimensionado – como já visto –, esteja contemplado em uma estimativa de receita meramente fictícia e absolutamente divorciada da realidade? (TJERJ, 2016, p. 9).

A publicidade das isenções é essencial para que tanto os cidadãos, quanto as autoridades públicas possam exercer o controle da receita que se está renunciado. Verifica-se a seguir o grau de transparência realizado pelos Estados, conforme tabela a baixo:

Estado	Acesso aos dados	Alegações
Amazonas	Negativo	Sigilo Fiscal – Art. 198/STN
Bahia	Positivo	Disponibilizado acesso à planilhas com as renúncias de receita por programa de incentivo e nome das empresas
Ceará	Negativo	Sigilo Fiscal – Art. 198/STN
Espírito Santo	Parcial	Inicialmente recusa com base no sigilo Fiscal – Art. 198/STN. Após análise de recurso, informaram dados de diversos programas estaduais de renúncia excluindo os dados das empresas beneficiadas
Goiás	Negativo	Trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações
Minas Gerais	Negativo	Alegou que os dados estão disponíveis nos portais governamentais. No entanto não foi possível para os autores identificar as informações solicitadas naqueles sítios
Paraná	Negativo	Trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações
Pernambuco	Negativo	Trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações
Rio de Janeiro	Negativo	Trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações
Rio Grande do Sul	Negativo	Sigilo Fiscal – Art. 198/STN. Após análise de recurso, alegou negativa por trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações
Santa Catarina	Negativo	Sigilo Fiscal – Art. 198/STN
São Paulo	Parcial	Enviou anexo com a documentação do cálculo de renúncia. A relação de benefícios fiscais vigentes pode ser consultada no portal governamental. No entanto, não há dados dos beneficiários disponíveis
Tocantins	Negativo	Sigilo Fiscal – Art. 198/STN

Fonte: Transparências das políticas públicas - http://consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-30_03.pdf

É possível observar que os Estados da Federação são muito pouco transparentes, não obedecem o princípio da publicidade, o que contribui para uma concessão irresponsável das isenções.

Ainda, a Lei da Transparência Lei Complementar 131/2009 (BRASIL, 2009), determina a necessidade de publicação das informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira dos entes Federativos, devendo cada ente da Federação tratar dos critérios, valores e prazos das isenções. Dessa forma, caso fosse respeitada essa Lei, consequentemente, seria observado princípio da publicidade possibilitando a fiscalização para o melhor desempenho do orçamento público.

4.5 Controle de eficiência e duração determinada

A Constituição Federal, a Lei de improbidade administrativa, a Lei de responsabilidade fiscal e a política de convênio do CONFAZ se preocupam apenas com o nascimento da norma isentiva, não estabelecendo um plano de controle durante toda a sua vigência. Não se faz o controle da eficiência da concessão, de forma a conferir se estão realmente representando o interesse público, e cumprindo todos os objetivos que visavam.

Um outro problema é o tempo de duração das isenções, algumas são concedidas por prazo indeterminado, e outras por longas décadas. As empresas vinculadas a SUDENE e a SUDAM tinham as isenções garantidas até o ano de 2018, e está em tramitação pela Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei Nº 7.281 de 2017 (BRASIL, 2017) o qual pretende prorrogar as isenções para até o ano de 2073 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017). É um tempo exorbitante, estendido às empresas que já foram privilegiadas pelas isenções e que deveriam ter cumprido o que se propunham no tempo que fora estipulado inicialmente, pois dessa forma não está a representar o interesse público, mas sim o interesse do empresário beneficiado.

Esse controle de tempo determinado deve ser realizado de maneira a impedir que isenções sejam concedidas sem prazo certo e que sejam ampliados os prazos, pois devem cumprir com seus objetivos propostos, caso contrário só estaria a beneficiar grupos de empresários, e não ao interesse público. Essa exigência do prazo impõe que as empresas se esforcem para garantir o retorno à sociedade e assim viabilizar a tributação justa.

É importante a criação de um controle mais eficaz da receita renunciada e compartilha desse entendimento Daniel Giotti de Paula:

[...] se algum controle já é exigido na forma do artigo 14, da LRF para a concessão de alguns benefícios e incentivos, o que se quer é propor um controle mais fino e dinâmico em um novo CTN, que não foque apenas o momento estático de nascimento do incentivo ou benefício pela lei concessiva ou, no máximo, com o impacto orçamentário-financeiro que gerará naquele ano e para os dois exercícios seguintes. O que se sugere, afinal, é que se passe a exigir como requisito de validade de normas, que imponham benefícios e incentivos fiscais, a previsão de um período de vigência ou fixação de um prazo de revisão, a fim de se verificar a compatibilidade da renúncia de receita com os parâmetros jurídicos da tributação e das finanças públicas (PAULA, 2016).

É imprescindível que haja essa fiscalização da eficiência dos beneficiados pela isenção para que a receita renunciada não seja um desperdício de dinheiro público, evitando ocasionar crises econômicas. A partir do momento que se deixa de produzir os objetivos propostos, que sejam cortados os benefícios e em casos até extremos de fraude para conseguir a isenção, as empresas devam ser responsabilizadas a ressarcir o crédito excluído.

Os Tribunais de Contas Estaduais podem assumir a função de fiscalização da efetividade das concessões, observando se as empresas estão cumprindo o que fora imposto em troca da isenção, seja a geração de empregos, o desenvolvimento econômico da região, investimento em métodos sustentáveis para garantir um meio ambiente mais equilibrado ou inovações tecnológicas.

As isenções fiscais podem ser uma ferramenta importante para garantir a isonomia ao buscar a igualdade de fato, como foi feito na SUDAM e SUFRAMA, necessidade de desenvolver regiões mais pobres do país, porém deve ser concedido com cautela e os meios de controles são importantes. Não se pode conceder de forma desordenada sob pena de a concessão criar um desequilíbrio orçamentário e gerar consequências negativas para os cidadãos.

Por essas razões o controle das isenções se faz necessário, para obter justiça tributária, e só se alcançará por meios de controles mais efetivos, transparentes e por prazo determinado a produzir os efeitos que se propõem. Caso contrário, não há razão para serem criadas leis isentivas, pois estará longe do interesse público.

5. CONCLUSÃO

A isenção fiscal é espécie da renúncia fiscal, e no Direito Tributário tem a função de exclusão do crédito tributário, afastando a obrigação de pagamento do tributo. A isenção é utilizada como um instrumento de extrafiscalidade para contemplar o interesse público por um desenvolvimento econômico e social.

Foram analisados dados coletados dos Tribunais de Contas, Ministério Público Estaduais e Fazenda Estadual dos Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul. O Estado do Rio de Janeiro em sua tabela de renúncias de receitas não especificou as espécies, o que não é possível saber o quanto de isenções foram concedidas, mas pelo total das renúncias concedidas, verificou-se que foram maiores que os gastos essenciais realizados com educação, saúde e segurança, além disso, com um grande déficit orçamentário que certamente o *quantum* renunciado fizera falta no equilíbrio fiscal. E, conseqüentemente, o Estado submeteu-se em um caos econômico que deixou a população com serviços essenciais em total precariedade.

No Estado de Minas Gerais não é diferente, apesar da proporção dos efeitos negativos serem menores, muitos direitos dos cidadãos foram afetados, como diminuição de investimentos na educação, segurança pública e os vencimentos dos servidores públicos sendo atrasados e parcelados.

Já no Estado do Rio Grande do Sul não teve conseqüências tão drásticas quanto o Rio de Janeiro ou Minas Gerais, mas é notável o desequilíbrio fiscal e que, conseqüentemente, limita direitos sociais, e afeta negativamente o interesse público.

Dessa forma, as renúncias fiscais não atendem ao interesse público, fundamento principal para sua concessão. Por isso, é importante o controle de sua realização, para que evite os impactos negativos no orçamento público. Os controles já existentes se mostram ineficientes, sobretudo, por faltar um controle de publicidade, que acaba por dificultar que o controle legislativo seja plenamente eficaz.

Verificou-se também que pela falta de transparência da renúncia de receita, os entes da Federação não publicaram dados claros e acessíveis dos valores concedidos de isenções fiscais, foi necessário recorrer aos relatórios de outros órgãos como os dos Tribunais de contas e do Ministério Público para obter algumas informações.

Além do controle de publicidade, se faz necessário também o controle de eficiência e de duração determinada das isenções fiscais. Durante o gozo das isenções os beneficiados devem ser submetidos a fiscalizações de modo a serem analisados se os objetivos que a lei isentiva visava estão sendo cumpridos e representando o interesse público, caso contrário não faz sentido que sejam mantidos, pois apenas o empresário estaria sendo o beneficiado.

O controle das concessões de isenções fiscais é necessário, pois o valor renunciado é essencial para o Estado conseguir manter suas funções. Como foi analisado, os gastos com saúde, segurança e educação foram menores do que os que se deixou de arrecadar para conceder benesses fiscais, o que por si só demonstra que o interesse público não estaria sendo observado.

É preciso evoluir nos meios de controle para obter uma tributação justa. Os meios de controle já existentes, não são suficientes e eficazes, necessitando de outros meios, por isso, este artigo apontou os controles de eficiência, de duração determinada e de publicidade como alternativas a garantir uma tributação justa e o interesse público.

REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Pietro Nasseti. São Paulo: Martin Claret, 2004. disponível em: <<https://filosofiauerj.files.wordpress.com/2077/05/etica-a-nicomaco-aristoteles.pdf>> Acesso em: 12 de mai. 2018.

AGUIAR, Afonso Gomes. **Lei de Responsabilidade Fiscal** – questões práticas (Lei Complementar n. 101/00). Belo Horizonte: Fórum, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1963.

BRASIL. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 22 ago. 2017.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 20 ago 2017.

_____. **Lei complementar nº101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 26 ago. 2017.

_____. **Lei nº 8.429 de 2 de junho de 1992.** Lei de Improbidade Administrativa. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Lei de Transparência Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 18 abr. 2018.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação:** elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CÂMARA DOS DEPUTADOS – PROJETO DE LEI 7281. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=218029>> Acesso em: 09 mai. 2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** 23. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária** /.São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

CONFAZ. Competência. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>>. Acesso em: 08 mai. 2018.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **LEI Nº 4321, DE 10 DE MAIO DE 2004.** Disponível em:<<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/e45fd2919749d2ae83256e920067deca?OpenDocument>>: Acesso em: 21 abr. de 2018.

Estimativa de receita 2016. <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/0d1e27951fbbcb083257f3f00558a3f?OpenDocument>> Acesso em: 22 de abr. 2018.

Estimativa de receita 2017.<http://www2.alerj.rj.gov.br/lotus_notes/default.asp?id=53&url=L2NvbnsRzZWkubnNmL2M4YWEwOTAwMDI1ZmVlZjYwMzI1NjRIYzAwNjBkZmZmLzdiZjIyMmMxZDRlMDNjYzM4MzI1ODBiOTAwNWYyNmZjP09wZW5Eb2N1bWVudA==> Acesso em 22 de abr. 2018.

Estimativa de receita 2018. <http://www2.alerj.rj.gov.br/lotus_notes/default.asp?id=7&url=L3NjcHJvMTUxOS5uc2YvMThjMWRkNjhmOTZiZTNlNzgzMjU2NmVjMDAxOGQ4MzZmLzdiZjIyMmMxZGFjMDgzMjU4MWFhMDA3NGZjNzc/T3BlbkRvY3VtZW50#> Acesso em 22 de abr. 2018

FREITAS, André Vitor. A renúncia de receita tributária que caracteriza ato de improbidade administrativa lesivo ao erário. Disponível em: <www.mpsp.mp.br/.../André-%20Mococa-%20renúncia%20de%20receita>. Acesso em: 08 jan. 2018.

FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL.

<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portallapp/pages/navigation-renderer.jsp?_afLoop=162655871272927&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC318339&_adf.ctrl-state=17qdpk69rn_9> Acesso em: 22 de abr. 2018.

Governo do Rio Grande do Sul: Fazenda entrega Balanço de 2016. Disponível em: <<https://estado.rs.gov.br/fazenda-entrega-balanco-orcamentario-de-2016-aos-poderes>> Acesso em 05 de mai. 2018.

Governo do Rio Grande do Sul: Orçamento para 2017 é aprovado pela assembléia legislativa. Disponível em: <<http://planejamento.rs.gov.br/orcamento-do-estado-par2017-e-aprovado-pela-assembleia-legislativa>> Acesso em: 05 de mai. 201

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributario**. 10. ed. Sao Paulo: Atlas, 2002.

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

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 11 ed. São Paulo: RT, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Função Social do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política**. Revista da Faculdade de Direito da UFC, Fortaleza, 28 (2), juldez, 1987.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. I, Atlas, São Paulo, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed., Malheiros, SP, 2009.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte. A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro**. São Paulo: IOB. 2002.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma tributação Justa**. São Paulo, 2013.

Ministério Público de Contas: Parecernº12956/2017<http://portal.mpc.rs.gov.br/portal/page/portal/MPC/informativos/Parecer_MPC_10143-16.pdf> Acesso em: 04 de mai. 2018.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da Gestão Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

Orçamento para 2017.<<http://www.alerj.rj.gov.br/Visualizar/Noticia/39707>> Acesso em 22 de abr. 2018.

Orçamento para 2018.<<http://www.alerj.rj.gov.br/Visualizar/Noticia/41924>> Acesso em 22 de abr. 2018.

PAULA, Daniel Giotti: **OS “CINQUENTA ANOS” DO CTN: Passado, futuro e presente**: Disponível em:<<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/os-cinquenta-anos-ctn-passado-presente-e-futuro-25102016>> Acesso em: 09 de mai. 2018.

Processo 0334903-24.2016.8.19.0001-MARCELO MARTINS EVARISTO DA SILVA
Juiz de Direito- 3a VARA DE FAZENDA PÚBLICA COMARCA DA CAPITAL, 2016.

Relatório TCE Nº80/2017 Disponível em:

<[http://www.tce.mg.gov.br/IMG/2017/Sintese%20Relatorio%20-%20Portaria%2080%20\(Versao%20Final\).pdf](http://www.tce.mg.gov.br/IMG/2017/Sintese%20Relatorio%20-%20Portaria%2080%20(Versao%20Final).pdf)> Acessado em 23 de abr. 2018.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Os 40 anos da Zona Franca de Manaus e a importância dos Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento Econômico e Social da Região.** Disponível em: <<https://www.diritto.it/os-40-anos-da-zona-franca-de-manaus-e-a-importancia-dos-incentivos-fiscais-para-o-desenvolvimento-economico-e-social-da-regiao/>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

RITTER, Otávio; PINHO, Bruno; REIS, Luiz Claudio; VILAR, Thiago: **Transparência das políticas Públicas de Renúncia Fiscal: Uma Análise sob a ótica de dados abertos.** Disponível em: <http://consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-30_03.pdf> Acesso em 09 de mai. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal.** Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas.** 2. ed. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2010.

STF: ADI 4481: Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>> Acesso em: 08 de mai. 2018.

SUDENE. **Investimentos. SUDENE ajuda criar 27 mil novos postos de trabalho no nordeste em 2015, 2016.** Disponível em: <<http://www.sudene.gov.br/noticias/61-investimentos/374-sudene-ajuda-a-criar-27-mil-novos-postos-de-trabalho-no-nordeste-em-2015>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

SUFRAMA. MODELO ZONA FRANCA. **Desenvolvimento regional sustentável.** Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/zfm_desenvolvimento_regional.cfm>. Acesso em: 25 ago. 2017.

_____. **Incentivos.** Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/zfm_incentivos.cfm>. Acesso em: 26 ago. 2017.