

RENÚNCIA DE RECEITAS: A INTERSEÇÃO ENTRE O DIREITO FINANCEIRO E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Livre-docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo.

SUMÁRIO: Introdução 1 Benefícios fiscais e o Direito Tributário 2 Renúncia de receita na LRF 3 Os controles tributário e financeiro são indissociáveis 4 Para além do Direito 5 Considerações finais.

RESUMO: O objetivo deste artigo é ressaltar a absoluta incongruência da tentativa de se analisar a atividade financeira do Estado a partir de pontos de vista parciais. O Direito Financeiro e o Direito Tributário são duas faces da mesma moeda, indissociáveis um do outro.

PALAVRAS-CHAVE: Renúncia de receitas. Direito Tributário. Direito Financeiro.

WAIVER OF REVENUE: THE INTERSECTION BETWEEN FINANCIAL LAW AND TAX LAW

CONTENTS: Introduction 1 Tax benefits and Tax Law 2 Waiver of revenue in the LRF 3 Tax and financial controls are inseparable 4 Beyond Law 5 Final considerations.

ABSTRACT: The objective of this article is to emphasize the absolute incongruity of the attempt to analyze the financial activity of the State from partial points of view. Financial Law and Tax Law are two sides of the same coin, inseparable from each other.

KEYWORDS: Waiver of revenue. Tax law. Financial Law.

INTRODUÇÃO

Historicamente, houve uma época em que o Direito Tributário era parte integrante do Direito Financeiro; tecnicamente, talvez até ainda hoje o seja. Afinal, este regula a atividade financeira do Estado de forma ampla, incluindo o planejamento, a arrecadação de receitas, a previsão e a realização de despesas, o endividamento público e as atividades de controle. Contudo, essa realidade há muito se transformou.

Em primeiro lugar, a disciplina da relação entre os entes tributantes e os contribuintes se autonomizou, passando a compor um campo de estudo independente e específico. Em consequência, como a banda de rock que perde o vocalista principal, o Direito Financeiro foi caindo no ostracismo.

Com efeito, há décadas o Direito Tributário ganhou relevância, enquanto o Direito Financeiro foi sendo esquecido. Diversas faculdades de Direito excluíram o seu estudo do rol de disciplinas obrigatórias, transformando o Direito Financeiro em cadeira eletiva de segunda importância. Uma análise da produção literária nos dois campos de estudo nos últimos vinte anos vai mostrar que enquanto foram produzidas centenas de obras sobre tributação, o mesmo não se repetiu com o Direito Financeiro.

Esse distanciamento entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, que são duas faces de uma mesma moeda, causou consequências graves.

Em primeiro lugar, trouxe uma distorção para a própria compreensão a respeito da relevância da tributação.

Com efeito, uma das características mais evidentes da arrecadação tributária é o seu *caráter instrumental*. Em outras palavras, a cobrança de tributos não é um fim em si própria. Ela serve a *fins estatais*, seja quando a mesma tem uma função propriamente fiscal – precipuamente arrecadatória –, seja quando é utilizada para que sejam alcançadas finalidades extrafiscais. A materialização de tais fins estatais, contudo, não está ao alcance do Direito Tributário. A arrecadação fiscal apenas viabiliza os meios, porém, ela é incapaz de direcionar a destinação dos recursos. Esta se concretiza por meio das decisões orçamentárias, pautadas pelo Direito Financeiro.

Passamos a conviver, então, com uma percepção da tributação como sendo autorreferenciada. Ou seja, vê-se o tributo pelo tributo, perdendo-se a conexão com a sua relação umbilical com o gasto público. Temas como a carga tributária,

por exemplo, são debatidos como se fossem independentes das decisões políticas cristalizadas na Constituição Federal, as quais resultam na necessidade de arrecadação pela União Federal e pelos entes subnacionais.

Uma vez que se desvincula a exigência de tributos dos gastos que por eles são financiados, ganham espaço as abordagens teóricas que os apresentam como agressões ao patrimônio individual, em vez de deveres fundamentais que dão vida à noção de cidadania fiscal.

Por outro lado, se o cidadão não vincula os seus tributos a determinados gastos públicos, torna-se mais fácil para os governantes serem menos transparentes sobre como empregam os valores arrecadados.

Vê-se, portanto, que esse distanciamento do Direito Financeiro deixou o Direito Tributário sem alma, uma vez que são os gastos públicos que lhe dão propósito, que o humanizam. Mas não foi só o Direito Tributário que saiu perdendo. Talvez o Direito Financeiro pós-cisão tenha sido o maior perdedor.

Em verdade, poucos efeitos podem ser tão deletérios quanto a indiferença. Mesmo avanços fundamentais, como a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em 2000 (Lei Complementar n. 101/2000), não foram suficientes para que o Direito Financeiro recuperasse o prestígio acadêmico e prático de tempos passados. O seu redescobrimento como tema de primeira relevância se deu pelo tortuoso caminho das crises.

É possível que o marco histórico mais relevante neste renascimento do Direito Financeiro tenha sido o impedimento da Presidente Dilma Rousseff, o qual, todos se recordam, foi baseado essencialmente em argumentos de Direito Financeiro, corporificados nas ditas “pedaladas fiscais”. De lá para cá, crise após crise, começou-se a compreender melhor que o Direito Financeiro não regula apenas aspectos formais da atividade financeira do Estado. Ele é muito mais do que isso. O Direito Financeiro é um dos pilares sobre os quais repousa a estabilidade do próprio Estado Democrático de Direito.

O planejamento tributário abusivo, tão estudado nas últimas décadas no Brasil, certamente tem efeitos nefastos sobre a arrecadação de tributos. Contudo, o planejamento financeiro abusivo, a contabilidade pública “criativa”, a realocação de recursos orçamentários etc. têm um efeito potencial muito mais destrutivo, uma vez que afetam diretamente o tecido social, retiram recursos de hospitais e escolas, deixam em situação de vulnerabilidade aqueles que já são

excluídos de qualquer progresso social, além de poderem ser utilizados para fins de controle do próprio processo democrático.

Esta brevíssima introdução leva a uma conclusão inevitável: é inviável a pretensão de separar o estudo da arrecadação daquele do gasto público, do Direito Tributário e do Direito Financeiro. É passado o momento de se retomar a análise da atividade financeira do Estado como um todo, considerando todas as suas facetas.

Tendo esta premissa em conta, passamos ao tema deste artigo: a renúncia de receitas tributárias por meio da concessão de benefícios fiscais¹. Esta é uma das matérias mais complexas nos Direitos Financeiro e Tributário atuais, gerando questões e problemas de difícil solução.

Certamente, o objeto deste artigo não será a análise de todas as questões polêmicas que decorrem da concessão de benefícios fiscais. Nosso foco, alinhado com os comentários acima, será demonstrar como abordagens parciais podem se mostrar ineficazes para assegurar que a outorga de tais benefícios esteja alinhada com os princípios dos Direitos Financeiro e Tributário, argumentando que apenas uma abordagem multidisciplinar permite um controle efetivo das renúncias fiscais.

1 BENEFÍCIOS FISCAIS E O DIREITO TRIBUTÁRIO

A concessão de benefícios fiscais é um dos temas mais controvertidos do Direito Tributário. Afinal, o sistema tributário nacional tem como um dos pilares o princípio da generalidade, no sentido de que todos que pratiquem o mesmo fato tributável devem pagar o mesmo tributo.

A generalidade é uma faceta do princípio da isonomia, previsto no inciso II do art. 150 da Constituição Federal, segundo o qual é proibido aos entes tributantes “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

1. Há debates teóricos sobre os conceitos de *incentivos* e *benefícios fiscais*. Para fins de clareza em relação ao texto, destacamos que utilizaremos adiante as duas expressões como sinônimas, em linha com o art. 14 da LRF transcrito adiante.

Nada obstante, sabe-se que o princípio da isonomia não proíbe toda e qualquer diferenciação entre contribuintes, vedando apenas distinções arbitrárias, que não encontrem fundamento em finalidades constitucionalmente previstas. Assim, o disposto no referido inciso II do art. 150 deve ser interpretado conjuntamente com outros dispositivos constitucionais que permitem – ou até exigem – tratamentos diferenciados em algumas situações.

Provavelmente, a justificativa constitucional mais notória para o tratamento diferenciado entre contribuintes seja o próprio princípio da capacidade contributiva, entendido, aqui, como o dever de distribuição da carga tributária entre os contribuintes com base em sua capacidade econômica (art. 145, § 1º, da Constituição Federal).

Diferenciações tributárias que visam à alocação do peso da tributação de acordo com a capacidade contributiva de cada um podem ser denominadas *desonerações fiscais*, uma vez que intrinsecamente relacionadas ao dimensionamento justo do dever fundamental de pagamento de tributos. De uma maneira geral, elas geram pouca controvérsia quando se debate a concessão de benefícios fiscais da perspectiva do Direito Tributário.

Além dessas desonerações fiscais, a legislação tributária também está povoada por *desonerações extrafiscais*, as quais materializam algumas das mais questionadas regras tributárias.

Com efeito, a extrafiscalidade consiste na utilização da legislação tributária com objetivos explícitos, primários ou secundários, de indução do comportamento – social, econômico, empresarial, ambiental etc. – dos contribuintes. Desonerações tributárias extrafiscais resultam na quebra do princípio da generalidade com vistas a que uma determinada finalidade constitucional seja alcançada.

Ademais, não se pode perder de vista que é comum que tais incentivos desconsiderem o próprio princípio da capacidade contributiva, retirando do esquema geral de tributação contribuintes que teriam condições de entregar recursos ao Estado.

Portanto, a concessão de benefícios extrafiscais não pode ser arbitrária, sob pena de se converter na outorga de privilégios fiscais. Portanto, a sua legitimidade está diretamente vinculada: (1) à existência de uma finalidade constitucional que justifique a concessão do benefício; (2) à demonstração de que a vantagem

fiscal é adequada e necessária para se concretizar tal finalidade constitucional; e à (3) transparência quanto à finalidade e aos meios fiscais utilizados.

Percebe-se que, da perspectiva do Direito Tributário, a renúncia de receitas está direta e umbilicalmente ligada ao princípio da isonomia, que só aceita a exclusão de pessoas ou situações da incidência da regra de tributação quando ela seja de alguma forma passível de fundamentação na Constituição Federal.

De outro lado, já se nota que o Direito Tributário só consegue ter uma visão parcial da concessão de benefícios extrafiscais. É comum a referência aos incentivos fiscais – em sentido amplo – como *gastos tributários*. Afinal, a decisão de não arrecadar para se induzir algum comportamento considerado relevante é, da perspectiva do ente tributante, equivalente à arrecadação seguida do dispêndio financeiro necessário para se alcançar o mesmo objetivo.

Assim sendo, se o Direito Tributário possui mecanismos para verificar se a concessão de determinado tratamento fiscal diferenciado pode ser considerado legítimo diante da Constituição Federal, ele simplesmente não possui instrumentos para: verificar se a concessão do benefício e a finalidade visada estão alinhadas ao planejamento – inclusive orçamentário – estatal; se há recursos disponíveis para que se possa renunciar à arrecadação; se com o passar do tempo e a utilização efetiva do incentivo fiscal a finalidade o justificou efetivamente etc.

Nessa linha de reflexões, sem os mecanismos que são típicos do Direito Financeiro – e de outros campos do conhecimento –, o Direito Tributário terá uma capacidade certamente limitada para o controle dos benefícios fiscais. Essa situação é bem ilustrativa do equívoco de uma separação acentuada entre os dois conjuntos normativos e seus requisitos. Porém, não é só o Direito Tributário que se vê limitado sem a complementação do Direito Financeiro. Como passamos a analisar, o inverso é igualmente verdadeiro.

2 RENÚNCIA DE RECEITA NA LRF

A LRF, logo em seu art. 1º, estabelece como princípios da responsabilidade fiscal o planejamento, a transparência e o equilíbrio orçamentário. Segundo o § 1º desse artigo, “a responsabilidade na gestão fiscal *pressupõe a ação planejada e transparente*, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o *equilíbrio das contas públicas*, mediante o cumprimento de metas de resultados

entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar” (destaques nossos).

Planejamento, transparência e equilíbrio orçamentário são princípios enquanto normas finalísticas, que estabelecem um horizonte de coisas a ser alcançado. Ao disciplinar a renúncia de receitas no seu art. 14, vê-se claramente a marca desses três princípios. Em textual:

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 n. 2.159, de 2001) (Vide Lei n. 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357)

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. (destaques nossos).

Vê-se que a concessão de benefícios fiscais não pode estar descasada do planejamento apresentado na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Da mesma forma, esse art. 14 mostra-se sobremaneira preocupado com a manutenção do

equilíbrio orçamentário, ao buscar garantir que renúncias de receitas não impactem o resultado previsto ou sejam acompanhadas de medidas de compensação². Ademais, a proposta do benefício fiscal deve ser transparente quanto ao cumprimento desses requisitos.

A exigência de manutenção do equilíbrio orçamentário, da maneira posta por esse art. 14, é *meramente formal*. Uma vez apresentada a estimativa de impacto financeiro e demonstrando-se que há dotação orçamentária para financiar o gasto tributário, o benefício fiscal será considerado legítimo para os fins da LRF.

Entretanto, a manutenção do equilíbrio orçamentário, em si, nada diz sobre a compatibilidade do benefício fiscal com a Constituição Federal de uma perspectiva substantiva. A própria referência à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) não agrega no que se refere ao controle substancial do incentivo de natureza tributária concedido. Com efeito, a LDO não traz uma disciplina extensa sobre o tema. Por exemplo, a LDO para o orçamento de 2023, veiculada na Lei n. 14.436/2022, estabeleceu o seguinte em seu art. 143:

Art. 143. As proposições legislativas que concedam, renovem ou ampliem benefícios tributários deverão:

I – conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos;

II – estar acompanhadas de metas e objetivos, preferencialmente quantitativos; e

III – designar órgão gestor responsável pelo acompanhamento e pela avaliação do benefício tributário quanto à consecução das metas e dos objetivos estabelecidos.

§ 1º O órgão gestor definirá indicadores para acompanhamento das metas e dos objetivos estabelecidos no programa e dará publicidade a suas avaliações.

§ 2º Ficam dispensadas do atendimento ao disposto neste artigo as proposições legislativas que alterem as normas de tributação de investimentos de não residentes no País ou de domiciliados no exterior.

Vê-se que a LDO reitera os requisitos encontrados na LRF e acrescenta um novo: a obrigatoriedade de que a lei que conceda, amplie ou renove benefícios de natureza tributária *tenha cláusula de vigência máxima de cinco anos*.

2. Vale lembrar também o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, incluído pela Emenda Constitucional n. 95/2016 (que disciplinou o “Novo Regime Fiscal”, usualmente referido como “Teto de Gastos”), segundo o qual “a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”.

Esse dispositivo é importantíssimo e faz uma ponte entre o Direito Financeiro e o Tributário. Ora, se benefícios fiscais são sempre concedidos em função de uma finalidade constitucional, é imprescindível que eles tenham prazo de duração, o que permite a revisão periódica da necessidade de sua manutenção e da sua adequação para a concretização do fim buscado.

Note-se que talvez a prescrição da LDO não seja ideal. É possível que, em casos concretos, o prazo de cinco anos de vigência não seja suficiente para se alcançar a finalidade visada. É só imaginar a concessão de um incentivo que busque induzir investimentos de longo prazo de maturação e grandes investimentos financeiros. A renúncia de receita por cinco anos pode não dar a segurança necessária para o investidor.

Assim, o ideal seria que a LDO autorizasse a concessão do benefício fiscal por mais de cinco anos somente nos casos em que houvesse uma justificativa, devidamente apresentada no projeto de lei, para que o prazo devesse ser mais extenso.

Mesmo que esse dispositivo, que prevê o prazo de cinco anos, seja incluído, anualmente, na LDO para a preparação do orçamento do ano seguinte, a prática nos mostra que não raro ele é ignorado.

Nesse sentido, é um exemplo que evidencia tal situação o que vimos nas regras de Tributação em Bases Universais previstas na Lei n. 12.973/2014. No mesmo capítulo da lei encontramos duas abordagens distintas. Enquanto o § 3º do art. 77, para estar de acordo com a LDO, previu a vigência do benefício fiscal ali previsto por cinco anos³, o § 10 do art. 87 da mesma lei, ao veicular outro incentivo (crédito presumido), ignorou a exigência de vigência máxima, prevendo um benefício de natureza tributária com vigência superior a cinco anos⁴.

3. “§ 3º Observado o disposto no § 1º do art. 91 da Lei n. 12.708, de 17 de agosto de 2012 [LDO], a parcela do lucro auferido no exterior, por controlada, direta ou indireta, ou coligada, correspondente às atividades de afretamento por tempo ou casco nu, arrendamento mercantil operacional, aluguel, empréstimo de bens ou prestação de serviços diretamente relacionados à prospecção e exploração de petróleo e gás, em território brasileiro, não será computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.” (redação original – destaque nosso).

4. “§ 10. Até o ano-calendário de 2022, a controladora no Brasil poderá deduzir até 9% (nove por cento), a título de crédito presumido sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real, observados o disposto no § 2º deste artigo e as condições previstas nos incisos I e IV do art. 91 desta Lei, relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios

Ora, uma vez que o art. 14 da LRF estabelece que a renúncia de receitas deve seguir o disposto na LDO, e que esta prevê que qualquer benefício de natureza tributária não pode ser concedido com prazo de vigência superior a cinco anos, a sanção presidencial de dispositivo prevendo benefício fiscal com prazo superior configura, segundo vemos, *crime de responsabilidade*.

Com efeito, de acordo com o art. 73 da LRF, “as infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-Lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992; e demais normas da legislação pertinente”. (destaque nosso). Por sua vez, o art. 73-A do mesmo diploma prevê que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar”.

A Constituição Federal, no inciso VI de seu art. 85, estabelece que é crime de responsabilidade do Presidente da República a prática de atos que atentem contra a lei orçamentária. Encontramos a mesma regra no inciso VI do art. 4º da Lei n. 1.079/1950, sendo que o art. 10 desta lei prevê as condutas que configuram crimes contra a lei orçamentária. Por seu turno, como vimos, o art. 73 da LRF estabeleceu explicitamente que as infrações aos seus dispositivos serão punidas com base, entre outras, na Lei n. 1.079/1950.

Portanto, não cremos haver dúvidas quanto ao fato de que a sanção presidencial de benefício fiscal concedido em desrespeito ao prazo de vigência máximo previsto na LDO configura crime de responsabilidade do Presidente da República, que pode dar ensejo ao seu impedimento.

De toda forma, o que se percebe pela análise do sistema de controle da renúncia de receitas, previsto na LRF, é que ele traz um modelo essencialmente formal. O Direito Financeiro, portanto, não possui instrumentos para verificar se a concessão do benefício fiscal é compatível com a Constituição Federal, se a discriminação criada encontra-se fundamentada no princípio da isonomia ou se o vulnera; afinal, se o benefício fiscal deveria ter sido concedido ou não. Tudo o que o instrumental previsto na LRF permite é a verificação da compatibilidade orçamentária do incentivo.

e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura.” (redação original – destaque nosso). A redação atual desse dispositivo foi dada pela Lei n. 14.547/2023.

3 OS CONTROLES TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO SÃO INDISSOCIÁVEIS

O que pretendemos demonstrar com as considerações anteriores é o quanto é vã – e artificial – a pretensão de se segregar o Direito Financeiro do Direito Tributário. Considerados de forma separada, ambos os conjuntos de regras apenas proporcionam uma visão parcial quanto à constitucionalidade e à legitimidade da concessão de um benefício fiscal.

Talvez o mais dramático seja que não é só que atualmente não se realiza uma revisão integrada, financeira e tributária, da concessão de incentivos fiscais. É que mesmo o controle parcial é feito de forma deficiente.

De fato, da perspectiva tributária, o que se percebe de forma evidente é que a legislação se transformou em um mar de privilégios fiscais, dada a quantidade absurda de incentivos que são concedidos sem qualquer transparência quanto aos fins que seriam visados, ou ônus argumentativo de se demonstrar que a concessão do tratamento diferenciado seria instrumento adequado e necessário para se alcançar tal finalidade.

Esse fato é assustadoramente mais verdadeiro no campo dos benefícios extrafiscais, que são concedidos, não raro, em sentido oposto à capacidade contributiva do beneficiário. Há, assim, uma perversão do próprio sistema tributário, que passa de mecanismo de distribuição de custos públicos, com base na capacidade econômica de cada um, a instrumento de repartição de privilégios àqueles que conseguem se mobilizar para influenciar as assembleias representativas.

Há que se reconhecer que o controle da legitimidade substantiva dos benefícios fiscais nem sempre é simples. Não é tarefa corriqueira identificar os fins visados e, menos ainda, demonstrar que o tratamento tributário diferenciado é a medida adequada e necessária para a sua realização. Entretanto, não se pode, de modo algum, aceitar que a legislação tributária seja manipulada a ponto de conceder privilégios.

Ademais, tal controle não pode ser apenas prévio. Ele certamente deve ser feito no processo de concessão do tratamento fiscal diferenciado; contudo, é importantíssimo que, uma vez editada a lei veiculando o benefício, se faça um acompanhamento periódico da sua congruência com os fins visados.

Assim, dever-se-ia exigir um ônus argumentativo especialmente elevado para a concessão de todo e qualquer incentivo tributário, e um acompanhamento metódico da concretização de suas finalidades. Transparência é a palavra-chave.

O controle financeiro das renúncias de receitas é, por seu turno, formal e objetivo, estando vinculado ao equilíbrio orçamentário e ao respeito ao planejamento realizado por meio da LDO. Nada obstante, como mencionamos, mesmo esse tipo de controle não é realizado de forma adequada, o que é simplesmente inexplicável.

Pelos comentários acima, já se percebe que não é só que os Direitos Financeiro e Tributário necessitam ser integrados no controle de incentivos fiscais. O fato é que eles mesmos não são suficientes. O Direito não é suficiente.

4 PARA ALÉM DO DIREITO

Um aspecto que se faz presente em diversos estudos, notadamente no Direito Tributário, é uma pretensão de autorreferência típica dos positivismos jurídicos, que pretende isolar o jurídico do extrajurídico, como se os textos normativos tivessem existência em uma bolha isolada dos fatos políticos, econômicos, sociais etc. Entretanto, é óbvio que o mundo jurídico não existe em desconexão com a realidade social.

Esse fato se torna ainda mais evidente em casos em que a legislação – tributária, trabalhista, administrativa etc. – tem a intenção, implícita ou explícita, de induzir comportamentos.

Ora, no campo dos benefícios extrafiscais, por exemplo, as finalidades que se pretendem alcançar, ainda que fundadas na Constituição Federal, não são finalidades, em si, jurídicas. Serão finalidades econômicas, sociais, ambientais etc. Sendo assim, o exame quanto à adequação e à necessidade do tratamento fiscal diferenciado não é uma análise jurídica, de modo que somente a integração do Direito Tributário com o Direito Financeiro, juntamente com outros campos do conhecimento humano, é que poderá assegurar a legitimidade de uma renúncia de receitas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como deixamos claro na introdução, nossa finalidade com este breve artigo não era rever, de forma detalhada, todas as questões jurídicas relacionadas à

concessão de benefícios fiscais. O objetivo deste artigo era ressaltar a absoluta incongruência da tentativa de se analisar a atividade financeira do Estado a partir de pontos de vista parciais. O Direito Financeiro e o Direito Tributário são duas faces da mesma moeda, indissociáveis um do outro.

A atomização da análise de campos de estudo criados artificialmente se tornou um empecilho para uma compreensão mais ampla do ordenamento jurídico, causando sérios déficits de conhecimento, verdadeiras áreas de incompreensão, que possibilitam a instrumentalização de mecanismos tributários e financeiros para fins diametralmente opostos àqueles a que se prestam.

Nos últimos anos fala-se de forma ininterrupta em reforma tributária. Entretanto, é evidente que não raro os problemas que são vivenciados não são decorrência de defeitos do ordenamento jurídico, mas sim da pura e simples desconsideração de suas prescrições. É o que se passa, por exemplo, em relação à dita guerra fiscal e o que ocorre, igualmente, no campo da concessão de benefícios de natureza tributária. A legislação tributária não é povoada por privilégios tributários porque o ordenamento jurídico brasileiro não possui os mecanismos para o seu controle. Isso ocorre porque há uma falha generalizada da estrutura de acompanhamento, desde a proposição dos projetos de lei, passando pela sua aprovação congressual, pela sanção presidencial, pela omissão dos órgãos de controle e finalmente do Poder Judiciário. A verificação da legitimidade dos benefícios fiscais é uma tarefa multidisciplinar. Uma análise interligada considerando os Direitos Financeiro e Tributário, juntamente com a utilização de outros saberes – econômicos, sociológicos, políticos, geográficos etc. – seria um ótimo começo.

