PARÂMETROS MÍNIMOS DE CONTROLE DAS POLÍTICAS PÚBLICAS DE FOMENTO POR MEIO DA RENÚNCIA FISCAL NO BRASIL

David Roverso Musso

Doutorando em Direitos Fundamentais e Democracia do Centro Universitário Autônomo do Brasil (Unibrasil). Mestre em Direito. Bacharel em Comunicação Social com habilitação em Jornalismo. Advogado e Jornalista.

Octavio Campos Fischer

Professor de Direito Tributário do PPGD do UniBrasil (mestrado e doutorado). Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFPR.

Artigo recebido em 23.01.2024 e aprovado em 06.02.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O tributo como financiador dos direitos fundamentais 2.1 Os direitos fundamentais na Constituição de 1988 2.2 Os direitos fundamentais e os custos dos direitos 3 O orçamento público e a renúncia fiscal 3.1 A política pública e os direitos fundamentais 3.2 A renúncia fiscal como instrumento de política pública 4 Parâmetros de controle das renúncias fiscais 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Com a redemocratização do Brasil e a promulgação da Constituição, a preocupação com as despesas governamentais aumentou, levando a críticas e processos de *impeachment* contra dois presidentes. A Constituição impôs a obrigação de concretizar direitos fundamentais, demandando investimentos substanciais em áreas como saúde, educação e moradia. Contudo, os recursos, provenientes principalmente da tributação, são limitados em face das demandas crescentes, resultando em escolhas públicas que nem sempre refletem o texto constitucional. A instituição de tributos para a realização de direitos fundamentais, sobretudo os sociais, gera significativa intervenção estatal, encontrando resistência em classes contrárias à redistribuição de riqueza. Este artigo destaca a concentração de riqueza no País, evidenciada por relatórios como o da Oxfam. O artigo propõe uma discussão sobre o uso de políticas públicas de renúncia fiscal, destacando a necessidade de planejamento cuidadoso para justificar suas finalidades e benefícios, dividindo o estudo em três capítulos: direitos fundamentais, políticas públicas (incluindo renúncia fiscal) e critérios de controle conforme o ordenamento jurídico em vigor.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação. Políticas públicas. Direitos fundamentais. Renúncia fiscal.

Minimum parameters for controlling public promotion policies through tax waivers in Brazil

CONTENTS: 1 Introduction 2 Tax as a financier of fundamental rights 2.1 Fundamental rights in the 1988 Constitution 2.2 Fundamental rights and the costs of rights 3 The public budget and tax waiver 3.1 Public policy and fundamental rights 3.2 Fiscal waiver as an instrument of public policy 4 Parameters for controlling tax exemptions 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: With the redemocratization of Brazil and the promulgation of the Constitution, concerns about government expenditures have heightened, leading to criticism and impeachment proceedings against two presidents. The Constitution imposed the obligation to concretize fundamental rights, requiring substantial investments in areas such as health, education, and housing. However, resources, mainly derived from taxation, are limited in the face of growing demands, resulting in public choices that do not always align with the constitutional text. The imposition of taxes to fulfill fundamental rights, especially social ones, entails significant state intervention, facing resistance from classes opposed to wealth redistribution. This article highlights wealth concentration in the country, as evidenced by reports such as Oxfam's. It proposes a discussion on the use of public policies involving tax incentives, emphasizing the need for careful planning to justify their purposes and benefits. The study is divided into three chapters: fundamental rights, public policies (including tax incentives), and control criteria based on the current legal framework.

KEYWORDS: Taxation. Public policy. Fundamental rights. Tax waiver.

1 Introdução

Desde a redemocratização do Brasil, em 1985, e, especialmente após a Constituição de 1988, é crescente a preocupação da sociedade e de diversos setores políticos com o gasto público. Basta observar que, de lá para cá, dois presidentes da República sofreram críticas e processo de *impeachment*, com alegações de uso inadequado das contas públicas.

Com a promulgação da Constituição de 1988, o Estado brasileiro também passou a ser obrigado a concretizar uma série de direitos fundamentais, especialmente aqueles de cunho prestacional, que exigem vultosos recursos públicos. Passou-se a demandar fortes investimentos em saúde, educação, moradia, políticas de emprego e renda como instrumentos para realização da dignidade humana.

Porém, os recursos para custeio das políticas públicas, que realizam de fato os direitos fundamentais, porque têm origem quase única e exclusivamente na tributação, são escassos frente a demandas infindáveis. Não bastasse isso, a realização das políticas públicas em prol de direitos fundamentais depende

de escolhas públicas, que nem sempre respeitam o texto constitucional e os anseios sociais.

De outro lado, a instituição e a cobrança de tributos em prol da realização de direitos fundamentais, notadamente, daqueles de cunho social, promovem significativa intervenção estatal no âmbito econômico, gerando rejeição em determinadas classes sociais, contrárias à redistribuição de riqueza. O orçamento público passou a ser palco de disputas e tentativas de apropriação para a manutenção do *status quo* e o Brasil ainda é um país de grande concentração de riqueza. Basta ver que, recentemente, a Oxfam elaborou relatório no qual indica que "63% da fortuna do Brasil está concentrada nas mãos de 1% da população" e "os 50% mais desfavorecidos possuem apenas 2% do capital do país"[1]. Mas, o tributo também é uma forma de induzir comportamentos dos agentes econômicos, de tal forma a estimular e fomentar determinadas atividades, que possam promover direitos fundamentais.

Nessa seara, o Estado pode desenvolver políticas públicas de renúncia fiscal para incentivar uma atividade econômica ou promover uma desoneração para conter os efeitos das crises cíclicas do capitalismo. Esse mecanismo tem sido amplamente utilizado no Brasil nos mais variados tipos de políticas públicas, baseadas na redução ou não incidência de tributos.

Fato é que sempre que uma política pública, por meio de fomento, é implementada, o Estado deixa de arrecadar significativos recursos que são muito caros ao orçamento público. Desta forma, o implemento de uma política pública de fomento, com base em uma renúncia fiscal, deve ser muito bem planejado, para que sejam justificadas as suas finalidades e os benefícios com a medida adotada.

Para iniciar uma discussão sobre essa temática, o presente estudo é dividido em três capítulos. Primeiramente, são tratados os direitos fundamentais previstos na Constituição de 1988 e o problema dos custos para implementação desses direitos. Em seguida, os temas são as políticas públicas, inclusive as de renúncia fiscal, e a relação delas com o orçamento público. Por fim, são delineados os critérios mínimos de controle, com base no ordenamento jurídico em vigor, das políticas públicas de fomento com base na renúncia fiscal.

1. Disponível em: https://ampost.com.br/economia/63-da-riqueza-do-brasil-esta-nas-maos-de-1-da-populacao-diz-relatorio/. Acesso em: 21 jan. 2024.

2 O tributo como financiador dos direitos fundamentais

2.1 Os direitos fundamentais na Constituição de 1988

É impactante que um dos pilares criados pela Constituição de 1988, o seu art. 3º, estabelece como objetivos da República do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do "bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação". Os direitos sociais têm lugar de destaque, quando assegura a Constituição o compromisso do Estado com "a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados"[2].

Para Jorge Miranda, os direitos sociais na Constituição de 1988 abrangem tanto os direitos prestacionais à educação, trabalho, saúde, lazer, segurança e a previdência social, quanto a "proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desempregados como os direitos dos trabalhadores atinentes à segurança do emprego, ao salário, à associação sindical, à greve e à participação"[3]. Sobre a mesma matéria, José Afonso da Silva sistematiza os direitos sociais da Constituição em três classes: (i) dos direitos sociais relativos ao trabalhador[4]; (ii) dos direitos sociais relativos à seguridade[5]; e, (iii) dos direitos sociais[6] relativos a educação e a cultura[7].

Portanto, não se pode fechar os olhos e ignorar que a Constituição de 1988 tem um evidente compromisso com a construção de um Estado Social de caráter dirigente, "necessariamente intervencionista e planejador, com objetivos

2. SGARBOSSA, Luís Fernando. *Crítica à teoria dos custos dos direitos*: reserva do possível. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2010. p. 82.
3. MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997. p. 232.
4. "Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...]".
5. "Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição."
6. MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997. p. 232.
7. SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro* (evolução institucional). São Paulo: Malheiros, 2011. p. 179.

expressos de realizar a promoção da justiça social no país"[8]. Nesse cenário de positivação de direitos sociais, é inegável que o texto impõe a observância do princípio da vedação ao retrocesso social. O mandamento é por uma implementação contínua e progressiva de direitos, que vincula o Estado e envolve a sociedade, vedada qualquer iniciativa tendente a suprimir direitos fundamentais[9]. A Constituição obriga o resgate da dívida social brasileira, por meio da formulação e implementação de políticas públicas aptas a atingir, gradualmente, os objetivos declarados no texto. Nesse contexto, "a inclusão social e a redução das desigualdades ocupam um lugar central num modelo constitucional fundado na cidadania, na dignidade da pessoa humana e nos valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa"[10].

O princípio da vedação ao retrocesso social decorre de modo implícito do sistema constitucional, especialmente a partir dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito[11], da dignidade da pessoa humana, da máxima eficácia e efetividade das normas definidoras dos direitos fundamentais, de manifestações específicas da Constituição, contrárias a medidas de cunho retroativo, e do princípio da confiança, como elemento nuclear do Estado de Direito[12].

Assim, atenta contra a Constituição qualquer iniciativa tendente a fazer retroagir direitos já implementados[13]. Esse princípio assume relevância maior em épocas de crise institucional, quando a força da Constituição é testada e deve ser reafirmada, especialmente em sua função de reserva de direitos[14]. A vedação ao retrocesso social vincula todo o Estado à persecução dos objetivos da

8. BONTEMPO, Alessandra Gotti. *Direitos sociais*: eficácia e acionabilidade à luz da Constituição de 1988. Curitiba: Juruá, 2008. p. 66.
9. DERBLI, Felipe. *O princípio da proibição do retrocesso social na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 223.
10. AMARAL, Marcelo Quevedo do. A transparência da política monetária e a sua limitação aos objetivos constitucionais. *Rev. Bras. Polít. Públicas*, Brasília, v. 8, n. 1, p. 710, 2018. Disponível em: https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/4620/3497. Acesso em: 13 ago. 2018.
11. CRISTÓVAM, Jorge Sérgio da Silva. *Administração pública democrática e supremacia do interesse público*. Curitiba: Juruá, 2015. p. 283-284.
12. SARLET, Ingo Wolfgang. Proibição de retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, v. LXXXII, p. 22-23, 2006.
13. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999. p. 347.
14. NOVAIS, Jorge Reis. *Em defesa do tribunal constitucional*: resposta aos críticos. Coimbra: Almedina, 2014. p. 25.

República, impedindo que ocorra "uma frustração da vontade constitucional, notadamente quando estiverem em causa valores centrais da ordem jurídica, como é o caso de uma vida digna, tratando como inferência lógica, que simboliza o valor jurídico mais importante da sociedade"[15].

2.2 Os direitos fundamentais e os custos dos direitos

Mas o problema da efetividade dos direitos fundamentais amplia-se na medida em que dependem de recursos financeiros (e do seu uso adequado) para implementá-los. Tanto a implementação, quanto a manutenção de direitos impõem um custo aos cofres do Estado, seja para assegurar a liberdade, seja para promover a igualdade material entre os cidadãos[16]. Independentemente da técnica legislativa ou hermenêutica que se pretenda utilizar, os recursos financeiros capazes de dar suporte às políticas públicas não brotam do nada[17]: os direitos não nascem em árvores[18]. E não adianta ter recursos, se eles não são adequadamente aplicados.

No Brasil, em especial, essa lógica parece mais verdadeira. Diferentemente da experiência dos países do hemisfério norte, a democracia nacional não experimentou uma significativa evolução na implementação social das três dimensões de direitos fundamentais[19]. Da previsão constitucional, após um longo período de exceção[20], à efetivação social, o percurso tem sido difícil e longo, com resistências e descasos.

As dificuldades são diversas: restrições orçamentárias, elevado défice público, atraso industrial, fruto da ineficiência, ou ainda, a ausência de investimentos

15. TAVEIRA, Cristiano de Oliveira; MARÇAL, Thaís Boia. Proibição do retrocesso social e orçamento: em busca de uma relação harmônica. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 264, p. 167, set./dez. 2013. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/14080. Acesso em: 7 set. 2022.
16. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass Robert. *The cost of rights*: why liberty depends on taxes. New York: W.W. Norton, 1999. p. 15.
17. BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais*: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 280.
18. GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos*: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
19. SGARBOSSA, Luís Fernando. *Crítica à teoria dos custos dos direitos*: reserva do possível. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2010. p. 123.
20. SANTOS, Boaventura de Sousa. *Sociología jurídica crítica*: para un nuevo sentido en el derecho. Madrid/Bogotá: Trota/Ilsa, 2009. p. 102-103.

públicos em alguns momentos[21]. De outro lado, a consolidação da agenda neoliberal nos países latino-americanos a partir da década de 1990[22] e o "enfraquecimento dos Estados nacionais em virtude da globalização econômica e da dependência internacional" também são elementos que agravam esse quadro[23]. Razões que fazem crer que os brasileiros "jamais conheceram um Estado Social nos moldes dos existentes nos Estados ricos do Norte"[24].

Por essas razões, o emprego dos recursos obtidos por meio da cobrança de tributos "deve ser feito de modo eficiente a fim de que possa atingir o maior número de necessidades pessoais com o mesmo recurso"[25].

O mesmo cuidado deve ser observado quando se prevê a renúncia de recursos que são tão importantes ao Estado, para a implementação das políticas públicas de fomento que podem induzir a realização dos direitos fundamentais. Se o recurso que chega aos cofres públicos precisa ser empregado com diligência, a mesma regra deve valer quando opta o Estado por abrir mão da receita pública.

Ainda no século passado, Stephen Holmes e Cass Sunstein alertavam para o fato de que todos os direitos têm um custo, inclusive aqueles de dimensão negativa, como são as atividades de garantia da lei e da ordem, por exemplo[26]. Mais uma vez, impossível afastar a máxima elementar da matemática, de que as necessidades humanas são infinitas, enquanto os recursos estatais são finitos. Priorizar uma determinada área pode significar, em alguns cenários, retirar ou reduzir recursos que poderiam estar disponíveis para outras áreas.

---

21. SGARBOSSA, Luís Fernando. *Crítica à teoria dos custos dos direitos*: reserva do possível. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2010. p. 123.
22. FERRER, Walkiria Martinez Heinrich; ROSSIGNOLI, Marisa. Constituição Federal e direitos sociais: uma análise econômica e social do atual Estado brasileiro. *Revista Argumentum*, Marília, v. 19, n. 1, p. 38, jan./abr. 2018. Disponível em: http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/557/271. Acesso em: 13 ago. 2022.
23. SGARBOSSA, Luís Fernando. *Crítica à teoria dos custos dos direitos*: reserva do possível. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2010. p. 124.
24. SGARBOSSA, Luís Fernando. *Crítica à teoria dos custos dos direitos*: reserva do possível. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2010. p. 123.
25. TIMM, Luciano Benetti. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia? *In*: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direitos fundamentais, orçamento e "reserva do possível"*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 52.
26. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass Robert. *The cost of rights*: why liberty depends on taxes. New York: W.W. Norton, 1999. p. 115-116.

A tentativa de maximizar o bem-estar de um determinado grupo de indivíduos pode ocasionar a redução do bem-estar de outros[27].

Assim, nota-se uma importante relação entre os direitos fundamentais e o orçamento público, na medida em que a necessária manutenção e realização de direitos irá sempre provocar efeitos orçamentários/financeiros[28], porque, "se cobre os pés, deixa as mãos sob o efeito do clima. Mas se cobre as mãos, não consegue dar conta dos pés"[29]. Esta metáfora ganha ainda mais relevo diante da realidade brasileira, marcada pela pobreza e pela desigualdade. "Há, na verdade, um descompasso das necessidades públicas em relação à finitude de receitas, tornando-se um imperativo a tomada de decisão política do gasto"[30].

As políticas públicas, diante desse cenário, devem ser delineadas de forma responsável e atendendo aos critérios constitucionais, levando em consideração o cenário de escassez, seja em maior ou menor intensidade, a depender do tempo para que sejam desenhadas[31]. É preciso, então, efetuar escolhas, definir prioridades, sem que a implementação de determinados direitos importe restrição indesejada e significativa de outros direitos. Assim, a realização de direitos fundamentais, por meio de investimento público "em determinada área, como saúde ou segurança pública, por exemplo, é uma escolha. E essa escolha, muitas vezes, é trágica (*tragic choice*), no sentido de que o prestígio de um direito levará

27. AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez e escolha*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 150.
28. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 512.
29. CLÈVE, Clèmerson Merlin. A eficácia dos direitos fundamentais sociais. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, v. 54, p. 6, jan. 2006. Disponível em: https://www.academia.edu/12141687/A_efic%C3%A1cia_dos_direitos_fundamentais_sociais. Acesso em: 30 dez. 2022.
30. CAVALCANTE, Denise Lucena; CABRAL, Denise Maciel de Albuquerque. Os custos das políticas públicas: um olhar para o orçamento com foco no gasto. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET*, Brasília, v. 9, n. 1, p. 9, jan./jun. 2014. Disponível em: https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5132/3542. Acesso em: 13 ago. 2022.
31. CLÈVE, Clèmerson Merlin. A eficácia dos direitos fundamentais sociais. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, v. 54, p. 6, jan. 2006. Disponível em: https://www.academia.edu/12141687/A_efic%C3%A1cia_dos_direitos_fundamentais_sociais. Acesso em: 30 dez. 2022.

ao sacrifício ou restrição de outros"[32]. As escolhas trágicas[33] são realizadas no orçamento público: um funil que estabelece, dentre uma infinidade de opções, quais direitos fundamentais serão implementados ou mantidos pelo Estado[34] e quais talvez não possam ser realizados na mesma intensidade.

3 O orçamento público e a renúncia fiscal

3.1 A política pública e os direitos fundamentais

A Constituição afirma que os direitos fundamentais serão realizados mediante políticas públicas[35]. É o texto constitucional, portanto, que tem sua fruição no implemento, pelo agente estatal, da competente política – ao passo que ausente a prestação, não realizado é o direito fundamental[36]. Nesse cenário, "as políticas públicas configuram diretrizes de ação do próprio Estado para efetivar os direitos do cidadão como reconhecidos na Carta Magna"[37].

Para Ronald Dworkin, o conceito de política pode ser distinguido como "aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade"[38]. Por política pública, pode ser entendida toda e qualquer decisão emanada da

32. CAVALCANTE, Denise Lucena; CABRAL, Denise Maciel de Albuquerque. Os custos das políticas públicas: um olhar para o orçamento com foco no gasto. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET*, Brasília, v. 9, n. 1, p. 14, jan./jun. 2014. Disponível em: https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5132/3542. Acesso em: 13 ago. 2022.
33. CALABRESI, Guido; BOBBITT, Philip. *Tragic choices*: the conflicts society confronts in the allocation of tragically scarce resources. New York: W.W. Norton, 1978. p. 11.
34. SCAFF, Fernando Facury. Sentenças aditivas, direitos sociais e reserva do possível. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direitos fundamentais, orçamento e "reserva do possível"*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 140-141.
35. RODRIGUES, Hugo Thamir; OLIVEIRA, Antonio Furtado de. A tributação e o orçamento público na perspectiva de efetividade dos direitos fundamentais sociais. *Revista Argumentum*, Marília, v. 19, n. 1, p. 68, jan./abr. 2018. Disponível em: http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/505/267. Acesso em: 13 ago. 2022.
36. DIAS, Reinaldo; MATOS, Fernanda. *Políticas públicas*: princípios, propósitos e processos. São Paulo: Atlas, 2015. p. 15.
37. FERREIRA, Daniel; DENCZUK, Tatiana. A quem aproveita, afinal, a judicialização de políticas públicas tendentes à concretização de direitos fundamentais sociais? *Revista de Direito Administrativo Contemporâneo*, São Paulo, v. 22, n. 1, p. 13, jan./fev. 2016.
38. DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução: Nélson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 36.

autoridade estatal em sentido lato[39], que se realiza mediante um processo jurídico regulado, encadeado, organizado[40].

No contexto brasileiro, o conceito de política pública pode ser definido como toda e qualquer atividade desenvolvida pelo poder estatal, voltada à concretização dos objetivos fundamentais da República[41]. A política pública se caracteriza, então, como a coordenação dos "meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados"[42].

A política pública difere de uma política de governo, porque é mais ampla e exige que esteja baseada, dentre outros, em "programas concretos, critérios, linhas de ação e normas, planos, previsões orçamentárias, humanas e materiais", bem como, nas disposições constitucionais, leis, regulamentos, decretos e resoluções administrativas[43]. A política pública se caracteriza, então, como resposta a uma situação-problema, que o poder público deseja, com sua ação, resolver. A solução pública é personalizada, atendendo aos critérios e especificidades onde será implementada. É dizer que o remédio aplicado de maneira eficaz para uma determinada região poderá não ser em outra[44].

Não descuidando da regra constitucional da obediência aos princípios de "legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência"[45], que cercam a

39. LIBERTATI, Wilson Donizeti. *Políticas públicas no Estado constitucional*. São Paulo: Atlas, 2013. p. 83.
40. BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. *In*: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). *Políticas públicas*: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 37.
41. FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. O controle judicial de políticas públicas. *In*: BEDAQUE, José Roberto dos Santos; TUCCI, José Rogério Cruz e (coord.). *Temas fundamentais de direito*. São Paulo: RT, 2005. p. 47.
42. BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. *In*: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). *Políticas públicas*: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 39.
43. DIAS, Reinaldo; MATOS, Fernanda. *Políticas públicas*: princípios, propósitos e processos. São Paulo: Atlas, 2015. p. 15-16.
44. DIAS, Reinaldo; MATOS, Fernanda. *Políticas públicas*: princípios, propósitos e processos. São Paulo: Atlas, 2015. p. 15-16.
45. "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]".

administração pública, Reinaldo Dias e Fernanda Matos acreditam ser possível estabelecer um critério qualitativo de avaliação das políticas públicas.

Os autores elencam como aspectos que afetam a qualidade das políticas: a estabilidade ao longo do tempo e sua capacidade de responder às mudanças políticas, econômicas e sociais; adaptabilidade, que diz respeito à capacidade da política de se readequar ao longo do tempo; coerência e coordenação, elemento vinculado ao objetivo desejado pela política e sua interação com as demais ações voltadas ao mesmo efeito desejado; qualidade da implementação e da aplicação efetiva; consideração do interesse público; e, por fim, eficiência[46].

Não pode escapar à política pública, como condição inerente à sua própria natureza, a obrigação de atender aos valores constitucionais. Uma política somente poderá ser compreendida como de natureza pública, quando voltada ao interesse da sociedade. Desta forma, "todas as condutas desenvolvidas pelas formas de expressão do poder estatal, por estarem adstritas à realização do interesse público, devem objetivar a efetivação espontânea dos direitos fundamentais"[47].

No Brasil, as políticas públicas podem ser distinguidas em duas frentes: as políticas públicas de natureza social e as políticas públicas de natureza econômica, complementares entre si e voltadas ao atingimento de uma finalidade comum, que é a de impulsionar o desenvolvimento social da nação, por meio da redução da desigualdade social e da melhoria geral nas condições de vida de seus cidadãos[48].

É correto afirmar que política pública simboliza, "portanto, a pretensão de planejamento social a partir da execução dos projetos governamentais das

46. DIAS, Reinaldo; MATOS, Fernanda. *Políticas públicas*: princípios, propósitos e processos. São Paulo: Atlas, 2015. p. 16-17.
47. CANELA JUNIOR, Osvaldo. *A efetivação dos direitos fundamentais através do processo coletivo*: o âmbito de cognição das políticas públicas pelo Poder Judiciário. 2009. Tese (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 42. Disponível em: http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-03062011-114104/pt-br.php. Acesso em: 28 dez. 2019.
48. APPIO, Eduardo Fernando. *O controle judicial das políticas públicas no Brasil*. 2004. p. 218. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. Disponível em: https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/87373. Acesso em: 28 dez. 2019.

sociedades contemporâneas"[49], que se realiza por meio de "atos legislativos e administrativos necessários à satisfação dos direitos fundamentais sociais"[50].

O implemento de uma determinada política pública deve decorrer sempre da existência de lei, a exigir um ato administrativo vinculado, ou, nos casos mais recorrentes, a existência de uma lei que confere ao administrador a possibilidade do exercício de um poder discricionário.

3.2 A renúncia fiscal como instrumento de política pública

Se é por meio das políticas públicas que são realizados os direitos fundamentais, se é por meio dos tributos que tal processo se realiza, então a escolha do que deve e do que não deve ser tributado está atrelada àquelas. O tributo aqui é visto sob a perspectiva da extrafiscalidade, porque trabalha com a sua capacidade de servir como instrumento de intervenção do Estado de forma positiva na economia e na sociedade, descolando o tributo de sua função clássica arrecadatória[51].

Sem a cobrança de tributos não seria possível a realização nem dos direitos de liberdade, muito menos dos direitos sociais[52], mas a sua não incidência também é importante para tal desiderato. Assim, mais do que dar conta das despesas de manutenção da estrutura do Estado, a tributação deve estar concatenada com os objetivos da República constantes na Constituição, especialmente, no que diz respeito à garantia e à manutenção dos direitos sociais[53].

---

49. APPIO, Eduardo Fernando. *O controle judicial das políticas públicas no Brasil*. 2004. p. 218. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. Disponível em: https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/87373. Acesso em: 28 dez. 2019.
50. CANELA JUNIOR, Osvaldo. *A efetivação dos direitos fundamentais através do processo coletivo*: o âmbito de cognição das políticas públicas pelo Poder Judiciário. 2009. Tese (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 52. Disponível em: http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-03062011-114104/pt-br.php. Acesso em: 28 dez. 2019.
51. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral de direito tributário*. São Paulo: Lejus, 2010. p. 132.
52. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass Robert. *The cost of rights*: why liberty depends on taxes. New York: W.W. Norton, 1999. p. 115-116.
53. SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. *Verba Juris – Anuário da Pós-Graduação em Direito*, [*S. l.*], v. 3, n. 3, p. 162, 2004. Disponível em: https://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/vj/article/view/14806. Acesso em: 15 abr. 2023.

Então, não é só por meio da cobrança de tributos que podem ser realizada as políticas públicas, ainda que no geral seja essa a regra predominante. A garantia dos direitos fundamentais pode se dar também pela abstenção ou redução na sua exigência. Essa prática se materializa na desoneração de determinado setor da economia. Assim, quando a política pública é de incentivo, ela é classificada como fomento. Mas, há situações em que a desoneração tem o objetivo de promover o desenvolvimento de uma determinada região, ou diminuir a desigualdade social, nem sempre ligadas a um setor específico da economia[54].

O expediente da desoneração fiscal tem sido amplamente utilizado no Brasil, antes mesmo da Constituição de 1988. Mas, especialmente a partir dela, importantes políticas de Estado têm sido desenvolvidas, tendo a renúncia de tributos como ferramenta principal – seja como políticas anticíclicas da economia, no enfrentamento às conhecidas crises do capitalismo, seja como elemento indutor de determinados setores da economia, seja, ainda, como instrumento de enfrentamento à desigualdade social, ou a crises momentâneas, como a da pandemia da covid-19.

No âmbito federal, ainda em 2008, quando a crise econômica decorrente da quebra do mercado imobiliário norte-americano dava os primeiros sinais de intensidade, no Brasil foi lançada a Política de Desenvolvimento Produtivo de 2008, que tinha como principal medida a desoneração total do IPI – imposto sobre produtos industrializados – para a indústria automobilística. Anos mais tarde, em 2011, com o mundo ainda se recuperando dos efeitos da crise, o Plano Brasil Maior estendeu a mesma medida para eletrodomésticos da chamada linha branca – geladeira, lavadoras, fogão, forno micro-ondas, *freezer*, dentre outros.

A justificativa dos programas era a de gerar um impacto positivo em toda a cadeia produtiva, com a redução dos custos de produção. Na tese defendida pelo Planalto, os produtos sendo comercializados sem a cobrança do imposto se tornariam mais atrativos ao mercado, o que preservaria os níveis de atividade da produção industrial e, por consequência, os empregos no curto prazo.

Somente em 2008, o montante que o governo deixou de arrecadar com as medidas de desoneração em meio à crise norte-americana, que incluem

54. BENTES, Lucas; NOBRE, Gustavo Maia; LIMA, Helder Gonçalves. Os incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas e o controle do Poder Judiciário ante a sua concessão pelos entes da federação. *E-Civitas*, v. 10, n. 2, p. 30, dez. 2017. Disponível em: https://revistas.unibh.br/dcjpg/article/view/2239. Acesso em: 15 abr. 2023.

a renúncia do IPI e de demais tributações, foi estimado em R$ 76 bilhões pela Receita Federal naquele ano[55]. Só para se ter uma ideia do tamanho da renúncia, o valor corresponde a 32% da receita tributária planejada no orçamento público de 2008, estimada em quase R$ 241 bilhões[56]. Já em 2011, a renúncia fiscal anunciada foi bem menor, mas ainda em níveis elevados: R$ 20 bilhões, sendo R$ 4,2 bilhões somente com o IPI para a linha branca[57]. O valor estimado que o governo deixou de arrecadar naquele ano corresponde a 6% da receita tributária planejada no orçamento público de 2011, de pouco mais de R$ 347 bilhões[58].

A escolha por desonerar o IPI à época não foi por acaso. Dados mostram que o imposto corresponde ao maior gasto tributário para o desenvolvimento da indústria no Brasil, que em 2013 respondeu por 45% de todo o imposto pago pelo setor[59]. A eficácia da medida, porém, dividiu opiniões. Para o Tribunal de Contas da União, a alta renúncia fiscal atingiu não somente a União, mas também Estados e Municípios, por conta do regime de partilha da Federação. Por conta disso, o relatório sustenta que a desoneração contribuiu para o aumento

55. Receita estima em R$ 76 bi a renúncia fiscal em 2008. *O Estado de Minas*, Belo Horizonte, 26 nov. 2008. Disponível em: https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2008/11/26/internas_economia,89721/receita-estima-em-r-76-bi-a-renuncia-fiscal-em-2008.shtml. Acesso em: 27 ago. 2022.

56. MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Anexo I – Receita dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social do Orçamento Federal de 2008. Brasília, DF, 2008. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2008/loa-2008/anexos/LOA_Anexo_I.pdf. Acesso em: 27 ago. 2022.

57. MÁXIMO, Wellton. Fazenda corrige valor da renúncia fiscal com desoneração da política industrial; governo vai abrir mão de R$ 20,7 bi. *Agência Brasil*, Brasília, 2 ago. 2011. Disponível em: http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/agenciabrasil/noticia/2011-08-02/fazenda-corrige-valor-da-renuncia-fiscal-com-desoneracao-da-politica-industrial-governo-vai-abrir-mao. Acesso em: 27 ago. 2022.

58. MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Anexo I – Receita dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social do Orçamento Federal de 2011. Brasília, DF, 2011. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/clientes/portalsof/portalsof/orcamentos-anuais/orcamento-2011/loa-2011/anexos/Anexo_I.pdf. Acesso em: 27 ago. 2022.

59. CURADO, Marcelo; CURADO, Thiago. Texto para discussão 2.248: uma estimativa dos custos fiscais da política industrial recente (2004-2016). Brasília, DF: Ipea, 2016. p. 17. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=29095. Acesso em: 27 ago. 2022.

das desigualdades regionais, em razão da queda de transferências de recursos de financiamentos de força constitucional[60].

Outra crítica é que as sucessivas políticas de incentivo à indústria, tendo como base os incentivos fiscais, sem uma contrapartida aparente aferível, desequilibra a balança do mercado, favorecendo a sobrevivência de empresas reconhecidamente ineficientes, mais preocupadas com a própria proteção pelo Estado do que com a busca pela inovação e pela sustentabilidade[61].

Por outro lado, argumenta-se que as políticas públicas de desoneração da época foram fiadoras da manutenção de uma baixa taxa de desemprego. Há quem defenda que houve não só a preservação dos postos de trabalho já existentes, mas também a criação de novos empregos formais em pleno período de crise. Em 2008, o País fechou o ano com o menor índice de desemprego em seis anos: 7,9%[62]. Já 2011 terminou com uma taxa de desocupação ainda menor, de 6%[63].

Além disso, o aumento dos níveis de demanda do mercado por itens de produção industrial teria gerado potencial aumento de arrecadação de outros impostos, como o ICMS, por exemplo. Esse fato teria mitigado ou compensado os efeitos da renúncia fiscal do IPI no âmbito federal, e, por consequência, da redução das transferências de recursos da União[64].

60. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. Ficha síntese do relatório de contas do governo 2013. *Análise da arrecadação e das receita*: impacto das renúncias do IPI e do IR sobre os repasses da União. Brasília, DF, 2014. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2013/fichas/4.3%20Impacto%20das%20Ren%C3%BAncias%20do%20IPI%20e%20do%20IR%20sobre%20os%20Repasses%20da%20Uni%C3%A3o.pdf. Acesso em: 20 ago. 2022.
61. DE NEGRI, Fernanda. Inovação e produtividade: por uma renovada agenda de políticas públicas. *Radar*: tecnologia, produção e comércio exterior, n. 42, p. 8, dez. 2015. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/radar/151228_radar42.pdf. Acesso em: 20 ago. 2022.
62. Taxa de desemprego média de 7,9% em 2008 é a menor em 6 anos. *O Globo*, Rio de Janeiro, 22 jan. 2009. Disponível em: https://oglobo.globo.com/economia/taxa-de-desemprego-media-de-79-em-2008-a-menor-em-6-anos-3177118. Acesso em: 27 ago. 2022.
63. LADEIRA, Pedro. Taxa de desemprego no Brasil fechou 2011 com média de 6% (oficial). *Veja*, São Paulo, 26 jan. 2012. Disponível em: https://veja.abril.com.br/economia/taxa-de-desemprego-no-brasil-fechou-2011-com-media-de-6-oficial/. Acesso em: 27 ago. 2022.
64. AGUIAR, Maria do Espírito Santo Silva. *Impacto causado pela redução do IPI na arrecadação do ICMS no Brasil*. 2010. 47f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público – Sobral) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010. p. 20. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/6020/1/2009_dissert_messaguiar.pdf. Acesso em: 27 ago. 2022.

Em 2020, para responder à pressão popular pela subida expressiva no preço dos combustíveis, diante de mais uma crise internacional do petróleo, decorrente dos efeitos da pandemia da covid-19, o Governo Federal optou por zerar as alíquotas de PIS e Cofins dos combustíveis fósseis[65].

Com a desoneração, estima-se que a União deixou de arrecadar mais de R$ 123 bilhões naquele ano[66]. Em 2021, a renovação da política de desoneração provocou uma renúncia de R$ 118 bilhões. Para se ter uma ideia do montante que deixou de chegar aos cofres da União com essa política, em 2021 o prejuízo foi de 20% do total da receita tributária estimada para o exercício fiscal, de pouco mais de R$ 589 bilhões[67].

Da mesma forma como aconteceu em 2008 e 2011, a robusta desoneração não passou imune a críticas. Grande parte delas argumentava sobre os problemas de renunciar a contribuições que tinham como destinação específica o financiamento da assistência social e da saúde pública[68]. Nos anos em que vigoraram as desonerações, a saúde pública do País enfrentava os desafios da pandemia da covid-19, com a falta de recursos para a aquisição de respiradores para unidades de terapia intensiva, ou até mesmo, para a compra de vacinas.

Com o montante de tributos renunciado pela União em 2020, somente na não tributação dos combustíveis de origem fóssil, poderiam ter sido adquiridos mais de um milhão de respiradores (1.418.055)[69]. Ou ainda, com os mesmos recursos, poderiam ter sido adquiridos mais de dois milhões de doses

65. A lista dos combustíveis subsidiados é extensa: gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, gás natural e até carvão.
66. INESC – INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. Subsídios aos combustíveis fósseis: conhecer, avaliar, reformar, Brasília, DF, nov. de 2022. p. 5-6. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2022/11/ESTUDO-COMBUSTIVEIS_final-1.pdf. Acesso em: 20 ago. 2022.
67. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Anexo I – Receita dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social do Orçamento Federal de 2021. Brasília, DF, 2021. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/orcamentos-anuais/2021/loa/L1414421Volumel.pdf. Acesso em: 27 ago. 2022.
68. INESC – INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. Subsídios aos combustíveis fósseis: conhecer, avaliar, reformar, Brasília, DF, nov. de 2022. p. 7. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2022/11/ESTUDO-COMBUSTIVEIS_final-1.pdf. Acesso em: 20 ago. 2022.
69. Preço médio pago por respiradores foi de R$ 87 mil, diz CGU. *Agência Brasil*, Brasília, 26 maio 2020. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2020-05/preco-medio-pago-por-respiradores-foi-de-r-87-mil-diz-cgu. Acesso em: 27 ago. 2022.

(2.243.106.182) da vacina contra a covid-19[70]. Mas, em vez disso, a escolha foi por subsidiar a compra – e por consequência, a queima – de combustíveis que são também causadores de problemas respiratórios, que acabam sendo tratados no sistema de saúde pública.

Fato é que, diante do cenário de escassez de recursos e da necessidade do Estado de atender a uma infinidade de necessidades humanas, todo recurso que escapa dos cofres do governo, importa. Como mensurar os benefícios das renúncias fiscais da União, na política de desoneração dos combustíveis? Como medir se, de fato, as políticas de exoneração fiscal de 2008 e 2011 contribuíram para atenuar os efeitos da crise global? E os efeitos deletérios da interferência na competitividade inerente ao capitalismo permitem as intervenções? Como evitar a cooptação de políticas públicas dessa natureza para manter privilégios de setores mais articulados politicamente? Historicamente, ao menos no âmbito da União, as medidas de desoneração têm sido justificadas muito mais em expectativas de sucesso, do que na demonstração efetiva do sucesso propriamente dito.

Por isso, no âmbito da reforma tributária recentemente aprovada, houve uma grande preocupação com as desonerações tributárias. Em paralelo, também, desencadeou-se severa discussão sobre a desoneração da folha, especialmente por força da edição da Medida Provisória n. 1.202, de 2023, sendo que, atualmente, há forte pressão para sua rejeição.

4 Parâmetros de controle das renúncias fiscais

Mas, para uma análise abrangente do instituto da renúncia fiscal como política pública, é necessário considerar os aspectos jurídicos, políticos e financeiros. O exame jurídico é relevante em virtude das limitações legais à tributação e à desoneração fiscal[71]. Já o estudo político tem seu lugar, uma vez que a tributação está sujeita às decisões dos grupos que se organizam ao redor do Estado. Por fim, a análise financeira é crucial, pois a redução da carga tributária,

70. Vacina do Butantan custa 10 dólares por dose e será paga pelo SUS. *Exame*, São Paulo, 14 dez. 2020. Disponível em: https://exame.com/brasil/vacina-do-butantan-custa-10-dolares-por-dose-e-sera-paga-pelo-sus/. Acesso em: 27 ago. 2022.

71. CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 15.

como exposto anteriormente, tem um custo e pode levar à significativa perda de arrecadação, com impactos indesejados no orçamento público.

Muitos dos que defendem o uso da renúncia fiscal como política pública apontam como primeiro argumento a facilidade na implementação da medida. Afinal, basta uma abstenção do Estado, no todo ou em parte, de sua posição de credor. Apontam também para o fato de não haver gasto inicial do governo com a medida de incentivo, ainda que esse custo venha ao final com a não arrecadação[72].

Do outro lado da balança, quem critica o uso reiterado de políticas públicas de renúncia fiscal aponta para o descontrole quase certo dos impactos financeiros. Os questionamentos também gravitam em torno da não comprovação dos benefícios estimados com a redução da carga tributária, e também da falta de provas quanto ao atingimento, de forma efetiva, dos objetivos traçados pela política de desoneração.

A razão das críticas parece bastante evidente: a dificuldade de mensurar o impacto das desonerações fiscais nos cofres públicos, já que se trata de uma forma indireta de financiamento. É mais fácil identificar com precisão o que é gasto do que o que deixou de ser arrecadado. Além disso, não existem atualmente mecanismos confiáveis para verificar se os recursos desonerados estão sendo destinados às finalidades pretendidas pelo legislador, ou se estão sendo usados para enriquecimento dos particulares beneficiados com a medida[73].

Como requisito fundamental de toda política pública, a que prevê a renúncia no recebimento de impostos deve ser muito bem controlada, para que não se observem desvios de finalidade, ou ainda, a manutenção de privilégios indevidos a determinados setores da sociedade, com maior poder de articulação política[74]. E esse controle começa pela análise da finalidade da medida. A exigência de que a desoneração fiscal esteja vinculada a um fim específico. Nesse ponto,

72. BENTES, Lucas; NOBRE, Gustavo Maia; LIMA, Helder Gonçalves. Os incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas e o controle do Poder Judiciário ante a sua concessão pelos entes da federação. *E-Civitas*, v. 10, n. 2, p. 19, dez. 2017. Disponível em: https://revistas.unibh.br/dcjpg/article/view/2239. Acesso em: 15 abr. 2023.

73. TAMANINI, Tarcísio Milhomem. Mecanismos legais de controle sobre incentivos fiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 45, p. 457, 2. sem. 2020. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/mecanismos-legais-de-controle-sobre-incentivos-fiscais/. Acesso em: 27 ago. 2022.

74. BENTES, Lucas; NOBRE, Gustavo Maia; LIMA, Helder Gonçalves. Os incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas e o controle do Poder Judiciário ante a sua concessão pelos entes da federação. *E-Civitas*, v. 10, n. 2, p. 23, dez. 2017. Disponível em: https://revistas.unibh.br/dcjpg/article/view/2239. Acesso em: 15 abr. 2023.

cabe diferenciar que a escolha da finalidade pretendida é uma decisão política, enquanto a análise para saber se a finalidade foi alcançada ou não é uma questão econômico-financeira[75].

Estimar o efeito econômico futuro da desoneração fiscal não é uma tarefa fácil. É impossível prever com precisão quem serão os verdadeiros beneficiários da medida e como esses benefícios se darão, mesmo que a norma o especifique explicitamente. Isso ocorre porque a redução da carga tributária sempre vai afetar a uma cadeia de agentes econômicos, tornando impossível determinar previamente quem são os beneficiários reais. Assim, as políticas públicas de desoneração atuam mais no campo do dirigismo pressuposto, do que no caminho de uma direção fiscal certa para os rumos da economia[76]. Quando a renúncia fiscal é criada, portanto, seus efeitos são apenas expectativas que podem ou não se concretizar na prática[77].

Nesse contexto, não seria razoável exigir do legislador a certeza absoluta das consequências das leis que cria, no que se refere, especialmente, às desonerações fiscais. No entanto, a criação de regras nesse sentido não deve ser baseada apenas em intuições. É necessário que a finalidade da norma seja objetivamente verificável, o que pode ser alcançado por meio de estudos técnicos que demonstrem a necessidade da adoção da medida.

Ao avaliar os prováveis efeitos de uma política pública de renúncia fiscal, é necessário considerar, ainda, a perda de arrecadação que ela causa ao Estado; importante também aferir se o gasto fiscal estimado é compensado de alguma forma pelos benefícios sociais que pretende proporcionar.

O resultado proposto, portanto, deve ser não a garantia cega de eficácia, mas sim a segurança de um mínimo de embasamento em estudos econômicos que sustentem a viabilidade da política pública, com dados objetivos e confiáveis. Os

75. TAMANINI, Tarcísio Milhomem. Mecanismos legais de controle sobre incentivos fiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 45, p. 457, 2. sem. 2020. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/mecanismos-legais-de-controle-sobre-incentivos-fiscais/. Acesso em: 27 ago. 2022.

76. FERRAZ, Roberto. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 520.

77. LEÃO, Martha Toríbio. *Critérios para o controle das normas tributárias indutoras*: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 18. Disponível em: http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/pt-br.php. Acesso em: 25 jun. 2022.

mesmos estudos devem apontar, ainda, para um caminho que não comprometa a saúde financeira do Estado, nem mesmo prejudique outros serviços públicos, especialmente aqueles atinentes à concretização de direitos fundamentais[78].

O método aqui descrito não é novo. Em verdade, é o mesmo disposto no ADCT da Constituição, desde 2016, que repete determinações previstas na já antiga Lei de Responsabilidade Fiscal, de 2000. O art. 113 do ADCT determina que toda proposta que crie ou modifique renúncias de receita deve ser acompanhada de uma estimativa de impacto financeiro e orçamentário. Obrigatoriedade que não tem sido cumprida a contento e tem escapado reiteradamente aos órgãos de controle.

Nesse mesmo rol de obrigatoriedades, pode ser incluída a disposição constante no art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). A norma assinala que, "nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão". Essa disposição tem o objetivo de afastar o implemento de políticas públicas com base na intuição ou apenas em interesses políticos, quando se exige a demonstração de um juízo de adequação da medida proposta com a realidade, inclusive em relação a outras alternativas de políticas públicas possíveis para a solução do mesmo problema.

Um ponto importante nessa discussão é coibir privilégios injustificados que afetem a igualdade e a capacidade contributiva, evitar desperdício e desvio de recursos públicos e controlar possíveis efeitos indesejados na sociedade e na economia[79].

A fiscalização quanto à eficiência e à adequação da medida, aos desvios de finalidade, ou à eventual cooptação de uma política pública de renúncia fiscal por determinado grupo de interesse, fica a cargo da administração pública, na forma do art. 70 da Constituição, que dispõe sobre os controles interno e externo das contas públicas. No controle interno, a própria administração se autofiscaliza. Já no controle externo, entra em cena o Tribunal de Contas, com o poder-

78. TAMANINI, Tarcísio Milhomem. Mecanismos legais de controle sobre incentivos fiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 45, p. 461-462, 2. sem. 2020. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/mecanismos-legais-de-controle-sobre-incentivos-fiscais/. Acesso em: 27 ago. 2022.

79. CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 24.

-dever de realizar a "fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta", incluída a avaliação da "aplicação das subvenções e renúncias de receita".

Se identificada pelo Tribunal de Contas qualquer inadequação no que diz respeito à política de renúncia fiscal implementada, a Corte tem o poder de ordenar a suspensão imediata da política, na proteção dos recursos de natureza pública. O Tribunal de Contas pode, ainda, recomendar a eventual suspensão de determinada política, com base nos argumentos de fato e de direito que julgar pertinentes. Essa medida é bastante comum.

Para além do controle, há ainda na Constituição uma importante obrigatoriedade com relação à transparência, constante no art. 165, § 6º. O projeto de lei orçamentária anual deve ser encaminhado ao Legislativo pelo Executivo com um "demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia". Essa obrigatoriedade exerce uma importante função informativa, servindo como uma ferramenta de auxílio nos debates durante a formulação do orçamento anual, mesmo que o documento não seja parte integrante da peça, ao final do processo[80].

Assim, se a política pública de renúncia fiscal foi eventualmente cooptada por um determinado grupo de interesse, isso acaba se tornando público, ao menos em tese, no processo de elaboração da norma orçamentária: os custos com a política pública serão demonstrados de forma transparente. Essa medida contribui para o trabalho de fiscalização da sociedade civil organizada como um todo, não ficando o monitoramento restrito tão somente aos controles interno e externo.

De outro lado, o controle via Poder Judiciário é importante e necessário, admitido pela ordem constitucional. Ele deve acontecer quando for demonstrada a possibilidade de retrocesso social com a política pública de renúncia fiscal. A interferência será lícita sempre que houver o desrespeito ao procedimento formal de formulação da política, ou quando o implemento desta contribuir para o aumento das desigualdades regionais, ou afetar a realização de direitos fundamentais. Mas, é importante registrar que não cabe ao Judiciário substituir ao Legislativo ou ao Executivo na função de planejamento de políticas públicas.

80. TAMANINI, Tarcísio Milhomem. Mecanismos legais de controle sobre incentivos fiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 45, p. 464, 2. sem. 2020. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/mecanismos-legais-de-controle-sobre-incentivos-fiscais/. Acesso em: 27 ago. 2022.

Todo direito fundamental precisa ser realizado em seu núcleo essencial[81] – o mínimo essencial necessário à manutenção da dignidade –, por mandamento constitucional[82]. O implemento de uma política pública – seja ela de renúncia fiscal, seja qualquer outra – que afete a concretização de direitos fundamentais, passa a permitir a atuação do Judiciário, para que coercitivamente ordene a recomposição da ordem jurídica violada, com a suspensão da política pública, se for o caso[83].

5 Conclusão

A realização dos direitos fundamentais, especialmente os sociais, impõe ao Estado e à sociedade um investimento financeiro forte e cada vez mais crescente, enquanto a desigualdade social se mantiver em patamares inadmissíveis. Mas, o financiamento social deve se dar por meio de escolhas tributárias adequadas. Há que se fazer sempre um balanceamento entre decisões cruciais: escolher quais valores constitucionais devem ser realizados em maior ou menor intensidade, escolher o melhor modelo de sistema tributário que se ajuste às escolhas das políticas públicas para a realização dos direitos fundamentais, e escolher como os tributos serão utilizados na sociedade. O que se demonstrou neste estudo foi que, para além de uma preocupação com a forma e a intensidade com que os tributos devem incidir, também é importante se preocupar com as decisões sobre renúncias fiscais, porque estas também são extremamente importantes para a realização de valores constitucionais e dos direitos fundamentais. Afinal, se os recursos tributários são escassos, não se pode admitir um uso descontrolado das renúncias e dos benefícios fiscais, pois isso se traduzirá em distorções sociais e econômicas. Portanto, as renúncias fiscais devem estar atreladas ao uso extrafiscal dos tributos e ao manejo do orçamento público, em que o fomento é peça essencial.

Não se pode negar que as políticas públicas de fomento por meio da renúncia ou da desoneração de impostos são eficientes aos propósitos para os quais

81. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999. p. 339.
82. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 243.
83. PIRES, Luis Manoel Fonseca. *Controle judicial da discricionariedade administrativa*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 311.

foram desenhadas, em muitos casos. Contudo, também não faltam exemplos em que o benefício concedido pelo Estado não se justifica, seja pela não demonstração do benefício, seja pela não exigência de qualquer contrapartida, seja ainda, pela cooptação da política pública por grupos de interesse que se articulam ao redor do Estado, na defesa dos próprios interesses, em detrimento dos anseios de natureza pública.

Nesse contexto, a recém-aprovada reforma tributária deu um passo à frente significativo, com regramentos mais rigorosos para controlar algumas renúncias fiscais.

Essa discussão se torna ainda mais significativa com a decisão recente de implementação do Plano "Nova Indústria Brasil", que reúne diversas ações e decisões do Governo Federal para fomentar a industrialização nacional. Quer-se utilizá-lo como um importante instrumento indutor do desenvolvimento desse setor, com vistas também à geração de empregos, elevação da renda e redução das desigualdades sociais[84]. A iniciativa é bem-vinda e extremamente necessária. Entretanto, há que se atentar para utilização de mecanismos que possibilitem um efetivo controle da implementação de benefícios fiscais nesse âmbito.

6 Referências

AGUIAR, Maria do Espírito Santo Silva. *Impacto causado pela redução do IPI na arrecadação do ICMS no Brasil*. 2010. 47f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público – Sobral) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/6020/1/2009_dissert_messaguiar.pdf. Acesso em: 27 ago. 2022.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez e escolha*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

AMARAL, Marcelo Quevedo do. A transparência da política monetária e a sua limitação aos objetivos constitucionais. *Rev. Bras. Polít. Públicas*, Brasília, v. 8, n. 1, p. 706-724, 2018. Disponível em: https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/4620/3497. Acesso em: 13 ago. 2018.

84. Disponível em: https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/noticias/2024/janeiro/brasil-ganha-nova-politica-industrial-com-metas-e-acoes-para-o-desenvolvimento-ate-2033.

APPIO, Eduardo Fernando. *O controle judicial das políticas públicas no Brasil*. 2004. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. Disponível em: https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/87373. Acesso em: 28 dez. 2019.

BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais*: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral de direito tributário*. São Paulo: Lejus, 2010.

BENTES, Lucas; NOBRE, Gustavo Maia; LIMA, Helder Gonçalves. Os incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas e o controle do Poder Judiciário ante a sua concessão pelos entes da federação. *E-Civitas*, v. 10, n. 2, dez. 2017. Disponível em: https://revistas.unibh.br/dcjpg/article/view/2239. Acesso em: 15 abr. 2023.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. *In*: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). *Políticas públicas*: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

BONTEMPO, Alessandra Gotti. *Direitos sociais*: eficácia e acionabilidade à luz da Constituição de 1988. Curitiba: Juruá, 2008.

CALABRESI, Guido; BOBBITT, Philip. *Tragic choices*: the conflicts society confronts in the allocation of tragically scarce resources. New York: W.W. Norton, 1978.

CANELA JUNIOR, Osvaldo. *A efetivação dos direitos fundamentais através do processo coletivo*: o âmbito de cognição das políticas públicas pelo Poder Judiciário. 2009. Tese (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-03062011-114104/pt-br.php. Acesso em: 28 dez. 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CAVALCANTE, Denise Lucena; CABRAL, Denise Maciel de Albuquerque. Os custos das Políticas Públicas: um olhar para o orçamento com foco no gasto. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET*, Brasília, v. 9, n. 1, p. 1-18, jan./jun. 2014. Disponível em: https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5132/3542. Acesso em: 13 ago. 2022.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. A eficácia dos direitos fundamentais sociais. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. São Paulo, v. 54, jan. 2006. Disponível em: https://www.academia.edu/12141687/A_efic%C3%A1cia_dos_direitos_fundamentais_sociais. Acesso em: 30 dez. 2022.

CRISTÓVAM, Jorge Sérgio da Silva. *Administração pública democrática e supremacia do interesse público*. Curitiba: Juruá, 2015.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

CURADO, Marcelo; CURADO, Thiago. Texto para discussão 2.248: uma estimativa dos custos fiscais da política industrial recente (2004-2016). Brasília, DF: Ipea, 2016. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=29095. Acesso em: 27 ago. 2022.

DE NEGRI, Fernanda. Inovação e produtividade: por uma renovada agenda de políticas públicas. *Radar*: tecnologia, produção e comércio exterior, n. 42, p. 7-15, dez. 2015. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/radar/151228_radar42.pdf. Acesso em: 20 ago. 2022.

DERBLI, Felipe. *O princípio da proibição do retrocesso social na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

DIAS, Reinaldo; MATOS, Fernanda. *Políticas públicas*: princípios, propósitos e processos. São Paulo: Atlas, 2015.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução: Nélson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERRAZ, Roberto. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FERREIRA, Daniel. *A licitação pública no Brasil e sua finalidade legal*: a promoção do desenvolvimento nacional sustentável. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FERREIRA, Daniel; DENCZUK, Tatiana. A quem aproveita, afinal, a judicialização de políticas públicas tendentes à concretização de direitos fundamentais sociais? *Revista de Direito Administrativo Contemporâneo*, São Paulo, v. 22, n. 1, p. 13-38, jan./fev. 2016.

FERRER, Walkiria Martinez Heinrich; ROSSIGNOLI, Marisa. Constituição Federal e direitos sociais: uma análise econômica e social do atual Estado brasileiro. *Revista Argumentum*, Marília, v. 19, n. 1, p. 27-50, jan./abr. 2018. Disponível em: http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/557/271. Acesso em: 13 ago. 2022.

FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. O controle judicial de políticas públicas. *In*: BEDAQUE, José Roberto dos Santos; TUCCI, José Rogério Cruz e (coord.). *Temas fundamentais de direito*. São Paulo: RT, 2005.

GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos*: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass Robert. *The cost of rights*: why liberty depends on taxes. New York: W.W. Norton, 1999.

LADEIRA, Pedro. Taxa de desemprego no Brasil fechou 2011 com média de 6% (oficial). *Veja*, São Paulo, 26 jan. 2012. Disponível em: https://veja.abril.com.br/economia/taxa-de-desemprego-no-brasil-fechou-2011-com-media-de-6-oficial/ Acesso em: 27 ago. 2022.

LEÃO, Martha Toríbio. *Critérios para o controle das normas tributárias indutoras*: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/pt-br.php. Acesso em: 25 jun. 2022.

LIBERTATI, Wilson Donizeti. *Políticas públicas no Estado constitucional*. São Paulo: Atlas, 2013.

MÁXIMO, Wellton. Fazenda corrige valor da renúncia fiscal com desoneração da política industrial; governo vai abrir mão de R$ 20,7 bi. *Agência Brasil*, Brasília, 2 ago. 2011. Disponível em: http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/agenciabrasil/noticia/2011-08-02/fazenda-corrige-valor-da-renuncia-fiscal-com-desoneracao-da-politica-industrial-governo-vai-abrir-mao. Acesso em: 27 ago. 2022.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

NOVAIS, Jorge Reis. *Em defesa do tribunal constitucional*: resposta aos críticos. Coimbra: Almedina, 2014.

PIRES, Luis Manoel Fonseca. *Controle judicial da discricionariedade administrativa*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

RODRIGUES, Hugo Thamir; OLIVEIRA, Antonio Furtado de. A tributação e o orçamento público na perspectiva de efetividade dos direitos fundamentais sociais. *Revista Argumentum*, Marília, v. 19, n. 1, p. 51-71, jan./abr. 2018. Disponível em: http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/505/267. Acesso em: 13 ago. 2022.

SANTOS, André Leonardo Copetti; LUCAS, Douglas Cesar. Crítica do protagonismo do Poder Judiciário. O ativismo judicial entre reconhecimento e redistribuição.

Revista Direito e Justiça: reflexões sociojurídicas, Santo Ângelo, v. 17, n. 29, p. 197-230, nov. 2017. Disponível em: http://srvapp2s.santoangelo.uri.br/seer/index.php/direito_e_justica/article/view/2375/1076. Acesso em: 13 ago. 2022.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *Sociología jurídica crítica*: para un nuevo sentido en el derecho. Madrid/Bogotá: Trota/Ilsa, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. Sentenças aditivas, direitos sociais e reserva do possível. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direitos fundamentais, orçamento e "reserva do possível"*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. *Verba Juris – Anuário da Pós-Graduação em Direito*, [*S. l.*], v. 3, n. 3, 2004. Disponível em: https://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/vj/article/view/14806. Acesso em: 15 abr. 2023.

SGARBOSSA, Luís Fernando. *Crítica à teoria dos custos dos direitos*: reserva do possível. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2010.

SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro* (evolução institucional). São Paulo: Malheiros, 2011.

TAVEIRA, Cristiano de Oliveira; MARÇAL, Thaís Boia. Proibição do retrocesso social e orçamento: em busca de uma relação harmônica. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 264, p. 161-186, set./dez. 2013. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/14080. Acesso em: 7 set. 2022.

TAMANINI, Tarcísio Milhomem. Mecanismos legais de controle sobre incentivos fiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 45, p. 455-472, 2. sem. 2020. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/mecanismos-legais-de-controle-sobre-incentivos-fiscais/ Acesso em: 27 ago. 2022.

TIMM, Luciano Benetti. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia? *In*: SARLET, Ingo Wolfgang. TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direitos fundamentais, orçamento e "reserva do possível"*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.