

# Dos benefícios fiscais enquanto contratos fiscais-administrativos. Por uma compreensão constitucional dos benefícios fiscais: pressupostos, requisitos de concessão, fiscalização, efeitos e consequências jurídicas

Marco Antonio Santos Reis\*

## Resumo

O objetivo deste trabalho é apresentar os benefícios fiscais como verdadeiros contratos administrativos fiscais e, conseqüentemente, defender a aplicação análoga da lei dos contratos administrativos como instrumento jurídico adequado para regular o tratamento preferencial e o gozo dos benefícios fiscais. Para alcançar esse objetivo, o artigo traçará as linhas gerais do que a doutrina entende por contratos fiscais e mostrará que, à luz da orientação constitucional e legal do sistema jurídico brasileiro, assim como da analogia entre despesa e gasto tributário e renúncia de receita, é possível criar um arcabouço interpretativo-jurídico para um regime jurídico dos benefícios fiscais.

## Zusammenfassung

*Die vorliegende Arbeit zielt darauf ab, die Steuervergünstigungen als echte Verwaltungssteuerverträge darzustellen und folglich die analoge Anwendung des Rechts der Verwaltungsverträge als Rechtsinstrument zu verteidigen, das geeignet ist, die Begünstigung und den Genuss von Steuervergünstigungen zu regeln. Um dieses Ziel zu erreichen, wird der Artikel die Grundzüge dessen darstellen, was die Doktrin unter Steuervertrag versteht, und zeigen, dass es im Lichte der verfassungsrechtlichen und rechtlichen Ausrichtung des brasilianischen Rechtssystems sowie aus der Analogie zwischen Steuerausgaben und Ausgaben und Einnahmenverzicht möglich ist, einen rechtlich-interpretativen Rahmen für ein Rechtsregime von Steuervergünstigungen zu schaffen.*

**Palavras-chave:** Benefícios fiscais. Contratos administrativos. Renúncia de receita. Gasto tributário.

**Stichwörter:** *Steuervergünstigungen. Verwaltungsverträge. Steuervergünstigungen.*

---

\* Mestre em Direito pela UERJ. Ex-Professor Substituto da FND/UFRJ. Ex-Professor da EMERJ. Coordenador do Grupo de Atuação Especializada no Combate à Sonegação Fiscal e aos Ilícitos Tributários. Promotor de Justiça do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro.

## 1. Introdução e plano de investigação

Abordar a temática dos benefícios ou incentivos fiscais (incluindo neste espectro não só os de natureza tributária, mas também os financeiros e creditícios) é tarefa tão fundamental como complexa no cenário brasileiro e, particularmente, no âmbito dos entes subnacionais.

Em primeiro lugar, pois, apesar de a concessão de tais benefícios encerrar verdadeira prática histórica e, em muitos casos, irrefletida e divorciada dos princípios que deveriam regê-la, na prática, não é incomum que mesmo agentes públicos e operadores do direito não possuam a compreensão exata do significado e alcance das repercussões que a política de concessão de benefícios fiscais pode apresentar.

Por outro lado, há décadas viceja o argumento de que sem uma política generosa de incentivos fiscais, torna-se inviável o fomento, desenvolvimento e industrialização dos entes federativos.

Não obstante o argumento acima continuar a ser propalado com ares de verdade inquestionável, a realidade é que o assunto requer tratamento mais responsável, constitucional e eficiente sob o ponto de vista da gestão da coisa pública.

A rigor, todo o processo que envolve a concessão de benefícios fiscais poucas vezes se desincumbe do que se poderia chamar de devido processo legal fiscal: são incentivos ou desagravos fiscais concedidos sem a formulação clara, coerente e planejada das necessidades locais ou regionais de desenvolvimento econômico; sem a verificação independente acerca da real necessidade de fomento de um determinado setor em detrimento de outros; sem a realização prévia de estimativas e estudos de impacto orçamentário-financeiro; sem a integração dos gastos tributários às leis orçamentárias (Lei Orçamentária Anual e Lei de Diretrizes Orçamentárias); sem o acompanhamento e fiscalização de condições e contrapartidas, pois, não raro, sequer estão previstas ou claras as condicionantes e sanções no caso de descumprimento quanto da instituição de lei ou da celebração dos termos de concessão de tratamento diferenciado ao contribuinte.

O presente estudo tem o objetivo de contribuir com o desenvolvimento de uma compreensão constitucional da concessão de incentivos e benefícios fiscais a fim de que estes possam ser instrumentos que, sob a ótica de uma gestão responsável e planejada, à luz de um federalismo cooperativo, de fato representem ganhos à coletividade e à implementação dos direitos fundamentais garantidos pela Constituição.

Para isto, o artigo irá propor a compreensão dos incentivos, em sentido amplo, como verdadeiros contratos fiscais-administrativos, regidos pelo princípio da supremacia do interesse público, sendo-lhes aplicável, no que couber, e na ausência de legislação específica, as normas gerais previstas para contratos administrativos na Lei de Licitações e Contratos Administrativos.

Tais contratos fiscais, em que se ajustam a concessão de benefícios tributários, financeiros e creditícios, também sofrerão o influxo de normas atinentes à organização orçamentária, seja porque tais diplomas normativos assim o exigem, notadamente

a Lei de Responsabilidade Fiscal, mas também em virtude de o próprio conceito de benefício fiscal se inserir numa relação essencial com a noção de renúncia de receita. O fenômeno do benefício fiscal, conforme se verá, é indissociável do tema finanças públicas e orçamento.

Cogitar-se-á, ainda o papel do Ministério Público em relação ao tema proposto e os instrumentos legais aplicáveis em caso de descumprimento de tais contratos fiscais, o que, não raro, significará não apenas a lesão ao patrimônio público sob o ponto de vista da receita, da arrecadação, mas também reflexos diretos ou indiretos no financiamento de direitos fundamentais e da construção de um ambiente de concorrência leal e materialmente livre no mercado. Neste particular, conforme o caso, far-se-á necessária a aplicação da Lei de Ação Civil Pública, a Lei Anticorrupção e, nos casos de descumprimento fraudulento e doloso, não só a Lei de Improbidade Administrativa, mas também a legislação criminal de referência. Naturalmente, o instrumntário consensual também é passível de utilização, desde os termos de ajustamento de conduta até a celebração de acordos de não persecução cível.

O benefício fiscal, e notadamente o fiscal-tributário, traduz um tratamento legal diferenciado e excepcional dado pelo Estado a um ou alguns particulares-contribuintes como expressão do exercício de uma política econômica estatal de incentivo ou fomento que, necessariamente, deve trazer vantagens ou contrapartidas positivas para a sociedade. O efeito jurídico-financeiro da concessão do benefício fiscal-tributário oneroso é inexoravelmente a renúncia de receita ou gasto tributário. É de se frisar, porém, que todo e qualquer benefício gera tratamento diferenciado<sup>1</sup> e acarreta repercussões no mercado e na concorrência.

Também não se ignora que as receitas tributárias são o grande sustentáculo da implementação de políticas públicas destinadas à satisfação e concretização dos direitos fundamentais. Nas palavras de Kirchhof, “o direito determina, mas é o dinheiro que permite o agir financeiro-estatal”.<sup>2</sup> As receitas públicas tributárias são, portanto, parte do patrimônio público, o qual deve ser gerido de maneira constitucional e legalmente responsável.

A despeito de a expressão “benefício fiscal” aparecer em algumas ocasiões no ordenamento jurídico brasileiro, o direito positivo pátrio se ressentir de uma sistematização ou regramento detalhados, capazes de uniformizar o que se poderia chamar de devido processo legal fiscal na concessão e fiscalização de benefícios. Se é verdade que existem regras constitucionais e legais relevantes, também é verdade

<sup>1</sup> Vide a lição de Elcio Fiori Henriques, no sentido de que a amplitude do conceito de benefício fiscal é de se extrair do disposto no parágrafo 1º, do art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual estabelece que são “benefícios fiscais todas as normas que determinem um tratamento tributário benéfico ‘diferenciado’ ou ‘discriminado’”, de modo que a lei complementar “utiliza o chamado critério jurídico-formal para a conceituação de benefícios fiscais, critério que determina que essas normas constituem variações ou ‘desvios’ de uma norma geral de incidência do tributo que deve ser adotada como *benchmark*”. Cf. HENRIQUES, E.F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário*. O gasto tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 183.

<sup>2</sup> KIRCHHOF, Paul. Gegenwartsfrage an das Grundgesetz. *Juristenzeitung* 44 (10), p. 455. Trecho no original: “Das Recht bestimmt, das Geld ermöglicht finanzstaatliches Handeln”.

que a chamada “guerra fiscal” se traduz em um sem-número de benefícios concedidos de maneira, não raro, ilegal, injustificada, opaca e imprevisível, para o particular, para o Estado e para os administrados.

Parte importante desse verdadeiro caos fiscal em matéria de incentivos ou benefícios se exprime, também, na ausência de previsibilidade e de percepção dos efeitos catastróficos que uma irrefletida política fiscal de incentivos pode causar e se propalar por gerações.

## **2. Conceito e alcance: benefícios são um fenômeno político, fiscal e orçamentário**

Sob o manto conceitual da expressão “benefício fiscal”, encontram-se uma série de conceituações mais ou menos semelhantes.<sup>3</sup> Não se pretende, porém, neste texto, realizar uma consolidação exaustiva delas, senão discutir o que lhes é essencial e prático: o significado e, sobretudo, a repercussão complexa e multifária do fenômeno. Noutras palavras: o que essencialmente significa conceder benefícios fiscais? A que regras e princípios a concessão e acompanhamento de benefícios devem estar subordinados? Quais as consequências jurídicas do descumprimento de tais regras e princípios?

O benefício fiscal, conforme dito acima, é um fenômeno multifacetado, pois sua natureza e efeitos transbordam para outros ramos do direito e áreas do conhecimento.

Conforme já publicamos noutra oportunidade, com apoio na doutrina de Jochum:

Benefícios fiscais e privilégios são, portanto, idênticos em seu significado fundamental. O Estado oferece a um beneficiário uma vantagem financeira que, em uma outra situação comparável, não poderia lhe ser oferecida. Com base neste entendimento, pode-se determinar os seguintes elementos para a caracterização de um benefício. Um benefício existe se: 1. Uma concedente ou favorecedor, via de regra o Estado ou uma agência governamental, concede 2. a um beneficiário, 3. uma vantagem, 4. para uma determinada finalidade.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> A categorização dos benefícios, sob o ponto de vista prático, como advertia o saudoso Lobo Torres, apenas se presta ao encobrimento de interesses políticos: “a manipulação dos diversos incentivos tem sempre o objetivo político de encobrir os nomes dos beneficiários, excluindo-os do orçamento, para atender a certas conveniências políticas e evitar o controle do eleitor (...) o legislador muitas vezes opta pelas isenções porque sabe que a subvenção direta, aparecendo no orçamento, não contaria com a aprovação pública; esse comportamento é ilógico, porque a entidade que não merece a subvenção não poderia ter a isenção” (TORRES, Ricardo lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. p. 13.

<sup>4</sup> JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung. Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im Deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: Lit Verlag, 2006, p. 35. Trecho no original: “Steuervergünstigungen und Vergünstigungen sind daher hinsichtlich ihrer grundsätzlichen Bedeutung identisch. Der Staat verschafft einen Begünstigten einen finanziellen Vorteil, den ein anderer in vergleichbarer Situation nicht erhält. Geht man von diesen Verständnis aus, so lassen sich für die Vergünstigung folgende

Como o benefício ou incentivo fiscal necessita da concordância ou do ato de concessão estatal, embora muitas vezes sejam os próprios particulares que batam às portas das autoridades com propostas de incentivos, a figura do benefício está inexoravelmente ligada ao terreno da política. E isto não é nenhuma novidade, sendo utilizado desde a monarquia, passando pelo nacional-socialismo e chegando incólume aos dias atuais, nas democracias constitucionais, como bem ilustra Eckhard Groß:

Os incentivos fiscais não são uma invenção dos nossos dias. Em Brandemburgo/Prússia, no século 17, por exemplo, isenções fiscais foram concedidas para o estabelecimento de fábricas por comerciantes estrangeiros e para promover a vontade de imigrar os huguenotes. Desde o início, em 1933/34, o Estado nacional-socialista fez uso intensivo das possibilidades de controle oferecidas pelos incentivos fiscais para influenciar as condições sociais e econômicas no sentido da ideologia nacional-socialista.<sup>5</sup>

Ou seja, a concessão de benefícios confere um poder significativo aos gestores no campo político. Um benefício pode se tornar facilmente moeda de troca no jogo político, como forma de privilegiar aliados e também de prejudicar adversários no campo econômico. Esta aproximação entre a noção de benefício fiscal e política, no sentido de disputa pelo poder, é uma relação espúria e deve ser proscrita, uma vez que a única associação legítima entre incentivos fiscais e política é aquela que se insere na construção ou planejamento de uma política fiscal responsável e, por outro lado, de uma política econômica e de desenvolvimento fundadas em um planejamento coerente, baseado em estudos detalhados capazes de verificar as vantagens que a concessão de benefícios pode proporcionar à coletividade, bem como de estabelecer as reais vocações e deficiências de crescimento econômico dos locais e regiões em que se pretende instituir tais incentivos.

Noutras palavras, os órgãos competentes devem levar a sério o sopesamento entre vantagens econômicas à coletividade e externalidades negativas a fim de verificar com cautela o que é mais vantajoso para a coletividade.

O benefício fiscal, por ser fruto de uma exceção ao sistema ou regra geral de tributação, também traz implicações para o princípio constitucional da igualdade, sob o ponto de vista material. Mesmo nas hipóteses bastante raras de benefício fiscal

---

*Merkmale bestimmen. Eine Vergünstigung liegt vor, wenn 1. Ein Begünstigender, regelmäßig der Staat oder eine staatliche Stelle, 2. einem Begünstigten 3. einen Vorteil 4. zu einem bestimmten Zweck gewährt".*

<sup>5</sup> GROß, Eckhard. *Steuerergünstigungen & Steuerbenachteiligungen. Gibt es besondere Regeln für den Gesetzesvollzug?* München: Waxmann Münster, 1997, p. 12: "Steuerergünstigungen sind kein Erfindung unser Tage. So wurden in Brandenburg/Preußen im 17. Jahrhundert Steuerbefreiungen gewährt für die Gründung von Manufakturen durch ausländische Kaufleute und zur Förderung der Einwanderungsbereitschaft oder Hugenotten. Der nationalsozialistische Staat nutzte gleich zu Beginn, 1933/34, intensiv die von Steuerergünstigungen ausgehende Lenkungsmöglichkeiten um die gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse im Sinne der nationalsozialistischen ideologie zu beeinflussen".

que não acarrete renúncia de receita, a regra de exceção necessariamente importará tratamento diferenciado, conforme previsto na parte final do parágrafo 1º, do art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Sob o ponto de vista mercadológico, a redução de carga tributária ou qualquer outra facilidade conferida a um em detrimento de outros atores no mercado irá gerar vantagens comparativas na competição ínsita à economia de mercado, podendo encerrar distorções no ambiente de livre e leal concorrência, bem como distorções de preço e custos ao consumidor final. Por todas essas razões, entre outras, o benefício fiscal deve ser pensado de maneira cautelosa e concedido apenas sob justificações e premissas bem sedimentadas. Como será visto, imprevistos ocorrem e podem ocorrer, no entanto, mesmo estes devem estar minimamente previstos e devem ser suscetíveis de readequação tempestiva.

O ponto de intersecção entre benefício fiscal e política fiscal também já pavimentava o caminho para outra ligação inequívoca dos incentivos fiscais com o tema finanças públicas e orçamento. Isto porque, como a própria Lei de Responsabilidade Fiscal esclarece, a relação entre benefícios fiscais e renúncia de receita é absolutamente próxima, sendo certo que, por vezes, ambas as expressões poderão ser tomadas como sinônimos, pois a renúncia de receita nada mais é do que a consequência ou efeito da concessão de um benefício fiscal oneroso. O interesse prático de um e de outro é, em última análise, a potencial ou efetiva perda de arrecadação decorrente da concessão de um benefício. Trata-se, portanto, de uma despesa ou gasto: o gasto tributário, ou *tax expenditure*.

A doutrina do chamado gasto tributário (“*tax expenditure*”) remonta ao notável estudo da década de setenta levado a cabo pelo emérito professor da faculdade de Harvard, Stanley S. Surrey, ao tempo da introdução de profundas modificações no sistema tributário americano, ante a crescente e desordenada concessão de incentivos fiscais e gastos públicos. Como esclarece Catão:

O conceito de “*tax expenditure*” foi produzido, sob uma perspectiva de ajuste orçamentário, vis a vis inevitabilidade de se tornarem mais efetivas as despesas públicas, e manter-se a taxa de investimento de uma sociedade em contínuo processo de crescimento. Dentro desse panorama, apresentavam-se três hipóteses, tornando-se primordial identificar sob determinada situação qual delas possuiria um resultado mais efetivo: gastos diretos realizados pelo próprio Estado, subsídios ou subvenções discriminadas na lei de orçamento ou incentivos fiscais concedidos com o fim de estimular o setor privado em determinadas atividades e empreendimentos.<sup>6</sup>

Nas palavras do próprio Stanley Surrey, criador da teoria, o conceito de “*tax expenditure*” fundamenta-se em dois alicerces ou elementos. Embora seu texto se

<sup>6</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Renovar, 2004, p. 216-217.

concentre no imposto de renda, o próprio autor, em seu trabalho de referência com McDaniel, salienta que a análise da teoria do gasto tributário (*tax expenditure*) se aplica a qualquer outro tipo de imposto:

Esse artigo foca no imposto de renda e, portanto, discute a estrutura normal desse tipo de tributo. Porém, a análise é apropriada a qualquer imposto de base ampla que se destine a ter uma aplicação geral, como um imposto sobre consumo (tal qual um imposto sobre vendas no varejo, ou um imposto sobre o valor agregado ou um imposto progressivo sobre despesas), um imposto sobre a morte, sobre a propriedade ou sobre a riqueza.<sup>7</sup>

E os autores prosseguem:

De fato, uma vez que a presença do gasto tributário é focada em um sistema tributário, existe uma consciência geral de que, a não ser que se preste atenção a aqueles gastos tributários, um país não tem nem sua política fiscal-tributária e nem seu orçamento sob total controle. Essa consciência, por seu turno, abre novas facetas do conceito de gasto/despesa tributária, e conduz a novas ideias nas formas como o conceito afeta a substância da política fiscal e dos processos políticos por meio dos quais tal política é formulada. O objetivo deste artigo é descrever os atuais desenvolvimentos e questões emergentes concernentes ao conceito de gasto tributário. Essencialmente, o conceito de gasto tributário, enquanto aplicado a um imposto sobre a renda, considera que tal tributo é composto de dois elementos distintos. O primeiro elemento contém as provisões estruturais para a aplicação do imposto de renda. Essas provisões estruturais incluem a definição do lucro líquido, o uso anual de períodos contábeis, a determinação das entidades submetidas ao imposto e o cronograma de níveis de tarifa e isenções. Essas provisões compõem aspectos do aumento da receita do tributo. O segundo elemento consiste nas preferências especiais encontradas em todo sistema de tributo sobre a renda. Essas preferências, frequentemente chamadas de incentivos ou subsídios fiscais, são desvios da estrutura tributária normal, projetada para favorecer uma indústria particular, atividade ou classe de pessoas em particular.

<sup>7</sup> SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues*, 20 B.C.L. Rev. 225 (1979), p. 229, nota de rodapé n. 9. Trecho original (tradução livre): “*This paper focuses on the income tax and hence discusses the normal structure of such a tax. But the analysis is appropriate to any broad based tax intended to have a general application, as a consumption tax (such as a retail sales tax or a value added tax, or a progressive expenditure tax), a death tax, a general property tax, or a wealth tax*”.

Subsídios fiscais estão presentes de várias formas, tais como isenções permanentes de renda, deduções, diferimentos de obrigações tributárias, créditos presumidos, ou alíquotas especiais. Qualquer que seja sua forma, esses desvios da estrutura normativa do imposto de renda representam, essencialmente, gasto governamental para as atividades ou grupos por meio do sistema tributário, e não através de doações diretas, empréstimos ou outras formas de assistência governamental. Posto de forma diferente, sempre que o governo decide favorecer uma atividade ou grupo através de assistência monetária, ele pode escolher, entre uma ampla gama de métodos, a forma de entregar essa assistência. A assistência direta pode tomar a forma de uma doação governamental ou subsídio, um empréstimo, talvez, a uma taxa de juros especial ou um empréstimo privado garantido pelo governo: ao invés de assistência direta, o governo pode trabalhar dentro do sistema tributário de renda para reduzir o imposto devido por uma atividade ou grupo favorecidos. Exemplos dessa assistência indireta do governo são créditos de investimento, deduções especiais de depreciação, deduções para formas especiais de consumo ou alíquotas baixas de imposto para certas atividades. Essas reduções tributárias, na verdade assistência monetária provida pelo governo, representam despesa tributária. A maioria das despesas tributárias são rapidamente reconhecíveis, uma vez que são tratadas pelos seus adeptos como incentivos fiscais ou como alívios de dificuldades, e elas não são solicitadas conforme necessário para corrigir a estrutura do imposto de renda em si.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *The Tax Expenditure Concept: Current Developments And Emerging Issues*, 20 B.C.L. Rev. 225 (1979), p. 227 et seq. Trecho no original (tradução nossa livre): “Indeed, once the presence of tax expenditures in a tax system is focused upon, there is a general awareness that unless attention is paid to those tax expenditures, a country has neither its tax policy nor its budget policy under full control. This awareness in turn opens up new facets of the concept of tax expenditures, and leads to new insights in the ways the concept affects the substance of fiscal policy and the political processes by which such policy is formulated. The purpose of this article is to describe current developments and emerging issues concerning the tax expenditure concept. Essentially, the tax expenditure concept, as applied to an income tax, regards such a tax as composed of two distinct elements. The first element contains the structural provisions necessary for implementation of a normal income tax. These structural provisions include the definition of net income; the specification of accounting periods; the determination of the entities subject to tax; and the specification of the rate schedule and exemption levels. These provisions compose the revenue raising aspects of the tax. The second element consists of the special preferences found in every income tax system. These special preferences, often called tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure, designed to favor a particular industry, activity, or class of persons. Tax subsidies partake of many forms, such as permanent exclusions from income, deductions, deferrals of tax liabilities, credits against tax, or special rates. Whatever their form, these departures from the ‘normative’ income tax structure essentially represent government spending for the favored activities or groups through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance. Put differently, whenever government decides to favor an activity or group through monetary assistance, it may elect from a wide range of methods in delivering that assistance. Direct assistance may take the form of a government grant or subsidy, a government loan, perhaps at a special interest rate, or a private loan guaranteed by the government: Instead of direct assistance, the government may work within the income tax system to reduce the tax otherwise owed by a favored activity or group. Examples of this indirect government assistance are investment credits, special depreciation deductions, deductions for special forms

Em razão de a renúncia de receita tratar de “valores que deixam de entrar nos cofres públicos” e não propriamente de “valores que entraram nos cofres públicos e serão aplicados em algum fim”, isto pode gerar a aparência de que não se estaria diante de um gasto ou, pior, de que o não ingresso de valores nos cofres públicos seria algo menos grave que o mau uso dos valores que ingressaram. Não haveria, contudo, forma mais equivocada de se pensar. É preciso recordar que a instituição de benefícios fiscais encerra, em última análise, fenômeno tão crucial como frequentemente ignorado, a saber, o efeito de uma transferência de poder ao particular e de perda de controle estatal sobre os destinos dos recursos públicos, como bem explica HENRIQUES:

(...) aprovado o benefício fiscal, caberá aos contribuintes decidirem o quanto incorrerão no fato gerador do tributo e, com isso, o quanto economizarão de tributos aproveitando-se do benefício. Dessa forma, percebe-se que a aprovação de um benefício fiscal transfere ao particular a decisão sobre o montante de recursos a serem transferidos ao Estado para os contribuintes. (...) Destarte, a impossibilidade de quantificação prévia do valor de recursos públicos renunciados com a instituição de um benefício fiscal diminui o controle do Estado sobre suas finanças, o que dificulta o planejamento financeiro responsável. (...) Tal controle não existe nos “gastos” gerados pela instituição de benefícios fiscais, uma vez que tais normas recebem a chancela legislativa somente quando a lei é votada, sendo muitas vezes aprovadas sem um prazo máximo de vigência. Assim, acarretam transferências de recursos para o particular sem um limite temporal, as quais somente cessarão no advento de uma norma revogadora.<sup>9</sup>

Em primeiro lugar, é de se alertar que os valores decorrentes de renúncia de receita que deixam de ingressar nos cofres públicos só o deixam de ingressar por uma regra de exceção e que só deve ser aplicada na hipótese de as vantagens do benefício superarem as vantagens que o Estado (não o governo) e a coletividade teriam com a cobrança dos tributos que passará a deixar de cobrar ou cobrará a menor (benefício tributário), ou se as vantagens decorrentes de facilidades conferidas ao particular (subvenções, redução de juros etc.) superarem as vantagens que a coletividade já teria a partir do cenário de mercado.

---

*of consumption, or low rates of tax for certain activities. These tax reductions, in effect monetary assistance provided by the government, represent tax expenditures. Most tax expenditures are readily recognizable since they are usually treated by their supporters as tax incentives or as hardship relief, and they are not urged as necessary to correct defects in the income tax structure itself”.*

<sup>9</sup> HENRIQUES, E. F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário*. O gasto tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 40-44.

Veja-se por exemplo o impacto significativo das renúncias de receita relativa a desonerações do ICMS no Estado do Rio de Janeiro em 2021 foi de 17,92 bilhões e em 2022 de 21,37 bilhões:

Quadro resumo Benefícios Fiscais (R\$ bilhões)								
Ano	Desoneração do ICMS	Tipo de Benefício				Setor econômico		
		Isenção	Diferimento	Redução de BC/Aliquota	Outros	Indústria transformação	Comércio/ Reparação de veículos e motocicletas	Outros
2021	17,92	8,05	4,31	3,84	1,72	9,38	7,63	0,91
2022	21,37	8,74	5,29	5,84	1,50	10,41	9,13	1,83

Fonte: <https://portal.fazenda.rj.gov.br/transparencia-da-receita-estadual/beneficios-incentivos-fiscais/>

Ou seja, considerado o ano de 2022, as desonerações do ICMS corresponderam a pouco mais de um quinto de toda a receita realizada pelo Estado do Rio de Janeiro naquele ano (100,7 bilhões):

[Gerar Planilha](#)   [Voltar](#)

### Consulta Receita - Poder

---

**Filtros Selecionados:**  
 Tipo de Relatório: Mensal  
 Período da Consulta: 01/2022 até 12/2022  
 Receita Retificadora: Sim

Poder	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Receita Realiz.
<b>Estado</b>	6.143.602.589,43	10.517.666.591,78	9.827.944.293,99	6.071.292.648,90	11.749.427.297,19	6.230.926.182,38	100.713,1
<b>Poder Executivo</b>	5.973.096.114,66	10.326.901.441,13	9.603.584.020,89	5.855.251.119,33	11.496.061.215,51	5.927.285.061,47	97.488,76
<b>Poder Legislativo</b>	3.210.414,56	3.731.717,57	4.803.836,84	3.195.796,71	3.550.949,31	3.413.253,78	111.955,8
<b>Poder Judiciário</b>	153.406.241,24	171.338.767,71	200.884.424,96	197.170.568,82	227.055.232,40	279.891.345,22	2.861.569
<b>Ministério Público</b>	7.447.758,08	8.887.932,38	10.557.370,20	8.878.331,65	11.495.230,87	11.068.121,40	143.774,4

Dados atualizados até 07/11/2023 [Gerar Planilha](#)   [Voltar](#)

Receita Realizada - Receita arrecadada no período selecionado.

Nota Explicativa: Os valores do Poder Executivo acima demonstrados incluem a totalidade das deduções de receita, indicados na tela seguinte como Categoria Econômica - código 9.

Em segundo lugar, urge salientar que os valores que deixam de ingressar nos cofres públicos, na prática, são recursos que normalmente seriam cobrados e se destinariam ao implemento de variadas políticas públicas (contratação de profissionais de saúde, educação, insumos hospitalares, equipamentos etc.).

Em terceiro lugar, faz-se imperioso recordar outra problemática da concessão de benefícios, pois “com frequência, não é definido a qual Ente pertencem os recursos que estão sendo transferidos”<sup>10</sup> em virtude de muitas vezes “o produto da arrecadação de um tributo ser repartido entre dois ou mais Entes políticos”.<sup>11</sup> Noutras palavras, não raro, há uma lesão oculta à receita de outros entes federativos.

Em quarto lugar, independentemente da perda de arrecadação, a concessão de benefícios fiscais gera insofismavelmente distorções de mercado e vantagens comparativas para o beneficiado em relação aos concorrentes. A única coisa que se pode e se deve avaliar é o grau de distorção que o Estado está legitimamente autorizado a determinar, o período dessa distorção e o impacto dessa distorção. Um benefício fiscal concedido de maneira irrefletida, culposa ou dolosamente, a um contribuinte que não atende às condicionantes e não gera compensações ou contrapartidas razoavelmente positivas (e mais importante, passíveis de mensuração), é um benefício que pode retirar, e, inevitavelmente retirará, do mercado outros tantos contribuintes, não raro, com serviços e produtos melhores e, portanto, impacto mais positivo para a coletividade.

Não por outra razão, a concessão de benefícios fiscais (tributários, financeiros ou creditícios) deveria estar sempre acompanhada não só das estimativas de impacto orçamentário-financeiro, mas de estudos, projeções e estimativas de impacto mercadológico do benefício.

Neste particular urge mencionar o disposto no art. 6º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) de Portugal, segundo o que:

1 - A definição dos pressupostos objectivos e subjectivos dos benefícios fiscais deve ser feita em termos genéricos, e tendo em vista a tutela de interesses públicos relevantes, só se admitindo benefícios de natureza individual por razões excepcionais, devidamente justificadas no diploma que os instituir.

2 - A formulação genérica dos benefícios fiscais deve obedecer ao princípio da igualdade, de modo a não falsear ou ameaçar falsear a concorrência.

Como diagnóstica Eckhard Groß:

Por exemplo, os contribuintes não beneficiários podem não pagar o mesmo montante, porém mais do que teriam de pagar sem os

<sup>10</sup> HENRIQUES, E. F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário*. O gasto tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 44.

<sup>11</sup> HENRIQUES, E. F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário*. O gasto tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 44.

benefícios fiscais que beneficiam os outros. Em todo o caso, o programa diretor não fica sem impactos na distribuição equitativa, que se caracteriza pelo seu objetivo normal.<sup>12</sup>

Não é por outro motivo que a orientação constitucional sobre o tema, desde o advento da Emenda Constitucional nº 109 é restritiva a respeito da concessão e ampliação de benefícios, ao menos, na esfera federal. Mais do que isto, reconhece-se a necessidade da imposição de “critérios objetivos de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivos ou benefícios”, além de “regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômicos dos incentivos ou benefícios”, conforme estipulado no corpo do art. 4º e parágrafos da referida emenda constitucional:

Art. 4º O Presidente da República deve encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação desta Emenda Constitucional, plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros.

(...)

§ 3º Para efeitos deste artigo, considera-se incentivo ou benefício de natureza tributária aquele assim definido na mais recente publicação do demonstrativo a que se refere o §6º do art. 165 da Constituição Federal.

§ 4º Lei complementar tratará de:

I - critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa;

II - regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômico sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados;

<sup>12</sup> GROß, Eckhardt. *Op. cit.*, p. 3: “So zahlen die nicht begünstigten Steuerpflichtigen unter Umständen nicht gleichviel sondern mehr als sie ohne die Steuervergünstigung in die andere in Anspruch nehmen hätten zahlen müssen. Jedenfalls bleibt das Lenkungsprogramm nicht ohne Auswirkungen auf die gerechte Verteilung, die durch ihren Normzweck geprägt wird”.

### III - redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o *caput* deste artigo.

Ter em conta todos estes aspectos e problemáticas é absolutamente imperioso a fim de se evitar a crítica, lembrada por Jochum, de que a concessão de benefícios fiscais em impostos ou tributos pertencentes à comunidade, tornaria o Poder Público um agente que faz “cortesia com o chapéu de terceiros” (“*Großzügigkeit zu Lasten Dritter*”).<sup>13</sup>

Por todos esses motivos, conceder um benefício fiscal na ignorância (i) da viabilidade concreta, (ii) da necessidade real para o setor e região, (iii) da relação real de custo-benefício entre as vantagens prometidas e externalidades negativas da atividade, (iv) do grau de comprometimento e impacto da renúncia fiscal nas contas públicas e (v) sem a estipulação de requisitos e sanções para o caso de descumprimento do ajustado é conceder, na verdade, um favor, um *privilegio odioso*, na expressão certa de Ricardo Lobo Torres:

Desmistifica-se nos últimos anos o mecanismo dos privilégios e das desagravações fiscais. Percebe-se hoje que são todos eles conversíveis entre si, o que permite que se lhes desvende a concessão injustificada, ainda que camuflada sob diferentes rótulos. A própria legislação ordinária brasileira emprega indistintamente os termos “incentivo”, “estímulo” e “prêmio”, que têm a mesma extensão dos privilégios e não possuem significado jurídico claro. Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição, que a mesma consequência financeira será obtida. Atento à conversibilidade dos privilégios fiscais e financeiros, o intérprete pode detectar com maior segurança as *concessões odiosas*. Porque a manipulação dos diversos incentivos tem sempre o objetivo político de encobrir os nomes dos beneficiários, excluindo-os do orçamento, para atender a certas conveniências políticas e evitar o controle do eleitor. (...) De modo que se torna realmente

<sup>13</sup> JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung. Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im Deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: Lit Verlag, 2006. “Zunächst wird dem entgegengehalten, dass Steuervergünstigungen bei den Gemeinschaftssteuern dazu führen würden, dass der Bund *Großzügigkeit zu Lasten Dritter* ausübe”.

importante desmascarar os diversos privilégios, a fim de que se identifiquem os odiosos. O trabalho dos americanos de Stanley S. Surrey e Paul R. McDaniel, ao denominar de “gasto tributário” (*tax expenditure*) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países e fazendo com que o próprio orçamento dos Estados Unidos, após 1975, passasse a conter uma análise especial intitulada “*Tax Expenditure*”, que motivou o art. 165, §6º, da CF.<sup>14</sup>

### **3. Benefícios são contratos fiscais-administrativos: estrutura, requisitos, controle e consequências jurídicas**

A despeito de notória omissão nos manuais e cursos de direito público, o instituto do chamado contrato fiscal é reconhecido pela literatura jurídica especializada e, particularmente no Brasil, foi abordado de maneira profunda e didática por Vitor Borges Polizelli. Segundo conceitua este autor:

Contratos fiscais é expressão que remete a um gênero, uma categoria superior que congrega diferentes formas de atuação pactuada da Administração Pública. O fenômeno abrange formas que revelam novo modo de agir do Poder Executivo mediante técnicas negociais, instrumentos consensuais e outras formas contratuais de prática administrativa inspiradas no direito privado, voltadas à obtenção de acordo com relação a elementos disponíveis ou incertos da obrigação tributária.<sup>15</sup>

Segundo argumenta Polizelli, cinco são as características essenciais presentes em distintas formas de contratos fiscais:

(i) Pressuposto de existência de uma incerteza na aplicação da lei; (ii) conformidade legal, retratada em previsão legal que autorize (ou ausência de proibição legal) a atuação administrativa consensual voltada à resolução desta incerteza; (iii) intenção das partes em afastar esta incerteza concretizada na manifestação de vontades que gera o consenso (bilateralidade); (iv) vinculação

<sup>14</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade Fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 13 et seq.

<sup>15</sup> POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos Fiscais: viabilidade e limites*. Contexto do Direito Tributário Brasileiro. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p. 131.

das partes, manifestada pela limitação ao direito de impugnação (pelo contribuinte) e de revisão (pelo Fisco); (v) necessidade de se conferir publicidade para permitir a uniformização das práticas e promover a igualdade.<sup>16</sup>

Conforme acentua Macedo, outra importante referência, figuram sob a nomenclatura de contratos tributários figuram a concessão de benefícios fiscais:

É o único caso em que o próprio Código Tributário Nacional prevê expressamente o instrumento contratual como meio de disciplinamento das obrigações. Seu uso é mais comum no âmbito do ICMS e tem sido utilizado em larga escala pelos estados da Federação, ora sob o título de regimes especiais, ora de termos de acordo de regimes especiais. O uso desses instrumentos se pauta originariamente na ideia de que o disciplinamento de todas as obrigações constantes dos documentos contratuais se legitima exatamente por disciplinar limites e condições para que o sujeito passivo tenha acesso a uma série de benefícios previstos, em seus contornos mais gerais, pela lei tributária. Assim, a lei permite, por exemplo, que a autoridade firme um contrato concedendo benefícios de redução simplificação do ICMS em troca de investimento e criação de empregos. A lei também dá diretrizes gerais para que os incentivos possam ser ampliados em virtude da efetivação de interesses estatais, atraindo maiores investimentos para determinadas regiões de seu território ou incentivando atividades específicas. (...) Desta feita, sob o pressuposto de regulamentar benefícios fiscais, essas espécies de contratos acabam alterando completamente as características da relação tributária no âmbito do ICMS para esses contribuintes, inclusive naquilo que mais importa, ou seja, na obrigação tributária dita principal. Há aqui um efetivo distanciamento das obrigações que remanesceriam da aplicação do regime normal de apuração do imposto dos que resultam dos referidos regimes especiais de tributação. Esse feito é resultado não só da redução que se estabelece, mas, sobretudo, da pretensão de simplificação da apuração e de recolhimento do tributo. (...) Nessa espécie de contrato, a negociação das cláusulas, o aprofundamento de regimes em face das características das empresas, o atendimento de interesses da fiscalização e do próprio Estado são objeto de intenso debate e ajustes pontuais. (...) Assim, nessa visão das coisas,

<sup>16</sup> POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos Fiscais: viabilidade e limites*. Contexto do Direito Tributário Brasileiro. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p. 144.

o legislador franquearia à autoridade administrativa a possibilidade de dispensar o pagamento do tributo sob condições que atendam ao interesse público. Se o legislador detém a competência para dispensar o tributo, fazê-lo total ou parcialmente sob condições que atendam outros interesses do próprio Estado estaria, desse modo, no âmbito de competência outorgado pela Constituição. Em outros termos, a “calibragem” da tributação não opera no exercício da competência para tributar, mas no exercício da competência de isentar.<sup>17</sup>

A Lei Geral Tributária portuguesa (LGT) em seu art. 37 (nº 1 e 2) trata justamente da noção de contratos fiscais, esclarecendo que benefícios fiscais podem ser constituídos por contratos e que tais contratos devem ser regidos pelos princípios da legalidade, da boa-fé e da indisponibilidade do crédito tributário.<sup>18</sup>

Considerando que o benefício fiscal, seja ele tributário, financeiro ou creditício, consiste em uma espécie de acordo entre o Estado e o particular, no qual o ente estatal atribui um tratamento diferenciado, baseado em um regramento de exceção, consubstanciado, em essência, em um benefício economicamente apreciável (isenções, redução de alíquotas, crédito a juros menores etc.) ao particular, enquanto este se obriga, mediante a observância de certos requisitos e condições, a gerar, em troca da situação de vantagem, um ganho para uma coletividade (empregos, desenvolvimento industrial, econômico, tecnológico etc.) em conformidade com a política constitucional de desenvolvimento e fomento econômico, faz-se plenamente possível enquadrar os benefícios ou incentivos fiscais como contratos fiscais-administrativos.

À luz das características acima desenvolvidas e elencadas, pode-se argumentar que a concessão de incentivo ou benefício fiscal encerra certo grau de incerteza, pois, a rigor, não se sabe, quando da concessão do benefício, se este será cumprido no que diz respeito às contrapartidas e condições, metas estabelecidas e, tampouco, se o ganho prometido e esperado será efetivamente obtido. Isto, porém, não significa dizer que não deva existir um mínimo de confiabilidade e viabilidade, ainda que de uma perspectiva *ex ante*, para se conceder um benefício.

Por outro lado, o benefício fiscal deve apresentar um mínimo de conformidade legal. Muito embora não exista até o momento um diploma legal específico para o regramento de benefícios fiscais, a ordem jurídico-constitucional pátria (art. 4º, parágrafo 4º, da Emenda Constitucional nº 109/2021) dispõe que lei complementar

<sup>17</sup> MACEDO, Erick. *Contratos Tributários*. São Paulo, 2020, Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 135-139.

<sup>18</sup> 1 - Caso os benefícios fiscais sejam constituídos por contrato fiscal, a tributação depende da sua caducidade ou resolução nos termos previstos na lei.

2 - A lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa-fé e da indisponibilidade do crédito tributário. [info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/lgt/Pages/lgt37.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/Pages/lgt37.aspx).

estabelecerá “critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa”, bem como “regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômico sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados”.

A norma constitucional veiculada na referida emenda nos parece de plena e imediata eficácia e, a despeito da ausência de lei complementar sobre o assunto, as disposições gerais relativas a contratos administrativos são plenamente aplicáveis à concessão de benefícios fiscais em sentido amplo. Destarte, a Lei nº 14.133/21, que versa sobre licitações e contratos administrativos é, no que couber, perfeitamente aplicável ao ajuste ou contrato fiscal administrativo que veicula incentivos.<sup>19</sup>

A rigor, o argumento defendido possui a seguinte estrutura: a norma constitucional determina a observância de regras e condicionantes na concessão de benefícios (parágrafo 4º, art. 4º, da Emenda Constitucional nº 109/2021). Determina também que lei complementar se ocupará desses temas. O Código Tributário Nacional, sendo lei materialmente complementar, recepcionada pela Constituição de 1988, estabelece, no que tange às isenções (modalidade de benefício tributário), que estas podem ser estabelecidas ou concedidas por contrato (arts. 176 e 179). O Código Tributário Nacional estipula, ainda, em seu art. 108, inciso I, que na ausência de disposição expressa, a autoridade aplicará a legislação tributária com base na analogia, prioritariamente. Destarte, por analogia, considerando que o benefício fiscal e, especificamente, o tributário pode ser encarado como contrato fiscal, torna-se possível, à luz do permissivo previsto no art. 184, da Lei nº 14.133/21, aplicar, no que couber, o regime dos contratos administrativos à concessão de benefícios fiscais-tributários, notadamente quando houver contrapartidas e renúncia de receita envolvidos.

No Estado do Rio de Janeiro, é imperioso, ainda, mencionar o disposto na Lei Estadual nº 8.445/19, a qual introduz no ordenamento fluminense uma série de diretrizes e normativas importantes sobre o tema, como: a) a necessidade de avaliação das contrapartidas dos benefícios pelo Poder Executivo com base em critérios como a adequação ao CONFAZ, resultados socioeconômicos, ambientais e tecnológicos decorrentes da concessão do incentivo, projeção do valor total da renúncia fiscal derivada de cada benefício e atualidade da justificativa de fomento setorial ou de desenvolvimento regional; b) a obrigatoriedade de publicação dos relatórios que motivaram a concessão de incentivos em sítio eletrônico do Estado do Rio de Janeiro, nos moldes da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/11); c) a instituição de metas fiscais e orçamentárias fixadas com base em indicadores como incremento

<sup>19</sup> O disposto no art. 184 do referido diploma estatui que “as disposições desta Lei, no que couber e na ausência de norma específica, aos convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração Pública, na forma estabelecida em regulamento do Poder Executivo federal”. Ademais, feitas as adaptações próprias à estrutura do contrato de concessão de benefício fiscal, parece igualmente passível de aplicação o disposto nos arts. 89, 102, 103, 104, 124, 147, 151 a 154, entre outros, da Lei nº 14.133/21.

da arrecadação estadual, geração de novos postos de empregos diretos e indiretos (e não mera transposição de empregados de estabelecimento para outro, como é frequente em muitos casos), regularidade tributária, sustentabilidade ambiental, investimento em modernização tecnológica e competitividade do setor frente a outros estados; d) a obrigatoriedade de um planejamento orçamentário estratégico e de desenvolvimento do Estado, entre outras disposições.

Assim, os benefícios fiscais respeitam os requisitos trazidos pela literatura. Em primeiro lugar, é da essência do contrato fiscal-administrativo de concessão de incentivos um determinado grau de incerteza em relação ao atingimento das finalidades de fomento e desenvolvimento, por um lado, e, por outro, da própria capacidade e possibilidade de cumprimento das condicionantes pelo contribuinte e beneficiado.

A conformidade legal dos benefícios se expressa sob a perspectiva da previsão legal concreta do contrato como forma de atuação administrativa, como nos chamados TAREs (Termo de Acordo de Regime Especial) e dotado de objeto lícito. Conforme visto, os permissivos ou autorizações legais já existem no ordenamento, seja na seara dos benefícios tributários em sentido estrito (arts. 176 e 179, do CTN) ou de todos os benefícios fiscais em sentido amplo à luz da argumentação acima desenvolvida.

Os benefícios fiscais também apresentam o aspecto da bilateralidade, pois exigem o encontro da vontade do Estado-Fisco e a vontade do particular dentro de um espaço ou margem de discricionariedade política e técnica. A bilateralidade também supõe a existência de obrigações recíprocas: o Estado com a obrigação de fazer ou não fazer consistente no respeito ao tratamento diferenciado estabelecido pela lei e, também, a obrigação de fiscalizar contrapartidas e condições previstas no contrato. Esta obrigação de fiscalizar abrange todo o período de vigência do benefício e deve ser periódica para evitar que alterações de cenário econômico com potencial para desviar ou comprometer o cumprimento das condicionantes permaneçam por muito tempo sem identificação. Situações de potencial desvirtuamento e alteração das condições iniciais devem ser identificadas o quanto antes a fim de se evitar a renúncia continuada de receita e o benefício injustificado para um particular que perdeu (às vezes sem culpa) as condições de honrar seus compromissos, mas por se quedar silente ou por omissão estatal, acabou gozando de um benefício desajustado por muito tempo.

Outro exemplo é a obrigação de, antes da concessão de benefício, realizar estimativa ou estudo de impacto orçamentário financeiro na hipótese de benefícios que envolvam renúncia de receita. Por seu turno, o particular necessita cumprir as metas, contrapartidas e condições estabelecidas no contrato fiscal.

Ou seja, as preocupações e obrigações do Poder Público devem anteceder a concessão do benefício, permanecer por todo o período de fruição e também visualizar, ao cabo do período de fruição, se as finalidades e requisitos foram cumpridos.

Outro ponto importante é que os benefícios fiscais, enquanto contratos administrativos, devem se submeter à publicidade e transparência. Tal se determina não apenas pelo princípio da publicidade e transparência dos atos e contratos praticados e celebrados pela Administração Pública, como também decorre da observância da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.557/2011), dos arts. 48 e 48-A, da Lei de Responsabilidade Fiscal, e no tocante aos benefícios tributários por força da recente previsão do inciso IV, do parágrafo 3º, do art. 198, do Código Tributário Nacional, segundo o qual não é vedada a divulgação de informações relativas a incentivos, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiado seja pessoa jurídica.

Parece-nos que, no mínimo, devem ser divulgadas em periodicidade não menor que a de um ano, considerando o princípio da anuidade orçamentária, deve abranger: a) o valor histórico, mês a mês, da renúncia; b) os termos e cláusulas integrais do instrumento contratual que concede o benefício, incluindo prazo de duração e as sanções previstas; c) o CNPJ do contribuinte; c) órgão competente pela fiscalização; d) estudos mercadológicos e de impacto orçamentário-financeiro, avaliações, metodologias e critérios da concessão e impactos na receita e e) demonstrativos periódicos do atingimento das metas pactuadas.

Sem prejuízo, o nível de detalhamento, clareza e compreensão deve obedecer a uma interpretação conjunta e sistemática entre o que dispõe a redação do art. 163-A da Constituição da República e a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.557/2011).

Enquanto a referida norma constitucional dispõe, em síntese, que os entes federativos deverão disponibilizar, entre outras, também suas informações e dados fiscais de com periodicidade, rastreabilidade, comparabilidade e publicidade em meio eletrônico de amplo acesso público, a Lei de Acesso à Informação apregoa que as informações de interesse público sejam dotadas de clareza, confiabilidade, fácil acesso e dotadas do maior detalhamento possível.

Postas essas considerações, a compreensão dos incentivos ou benefícios fiscais como uma espécie de contrato administrativo (contratos fiscais-administrativos) está em conformidade com as possibilidades legais e interpretativas da ordem jurídica pátria. Compreendidos como contratos fiscais-administrativos, a dinâmica dos benefícios fiscais passa a se inserir em uma espécie de microssistema, o qual permite balizar e delinear seus limites, requisitos e, inclusive, sanções.

Apesar da inexistência de um diploma específico, além das disposições legais já mencionadas, faz-se possível considerar um autêntico microssistema jurídico dos incentivos fiscais, espalhado por uma série de dispositivos constitucionais e legais no ordenamento jurídico brasileiro. Pode-se citar de modo não exaustivo os parágrafos 2º, 5º e 6º, do art. 165 da Constituição da República e o art. 113 do ADCT. A Lei de Responsabilidade Fiscal, notadamente em seu art. 14 e parágrafos; a Lei de Improbidade Administrativa em diversos dispositivos (notadamente os incisos I, VII, X, XII e XXII, do art. 10); a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013 – mais precisamente as alíneas “e”, “f” e “g”, do inciso IV e o inciso V, do art 5º, do referido diploma); e no

caso do Rio de Janeiro, a Lei Estadual nº 8.445/2019 e, conforme se sustentará ainda neste escrito, a própria Lei Geral de Licitações, naquilo que couber, em relação aos contratos administrativos.

#### **4. Os benefícios fiscais como contratos administrativos e a Lei nº 12.846/2013**

Se por um lado as tipologias de violações administrativas praticadas no contexto de ilícitos na arrecadação e envolvendo benefícios fiscais são bem conhecidas na Lei de Improbidade Administrativa, merece aprofundamento maior, posto longe de esgotar a questão, a possibilidade de plena aplicação da Lei nº 12.846/2013 aos ilícitos cometidos pelos contribuintes pessoas jurídicas no contexto dos contratos públicos de natureza fiscal-tributária, envolvendo a concessão e utilização desviadas de benefícios.

O potencial de aplicação do referido diploma em relação aos ilícitos fiscais ainda é subvalorizado. Conforme estipulado na lei, a responsabilidade das pessoas jurídicas é objetiva no âmbito administrativo e civil, pelos atos lesivos tipificados no diploma, em seu próprio benefício ou não (art. 2º), bem como a responsabilização da pessoa jurídica envolvida não exclui a responsabilidade individual de seus dirigentes ou administradores na medida de sua culpabilidade (art. 3º, *caput*, e parágrafo 2º), sendo certo que vigora o princípio da independência da responsabilidade das pessoas jurídicas e dos seus dirigentes e administradores (parágrafo 1º, do art. 3º).

Os atos lesivos ao patrimônio público, portanto, na seara dos benefícios, expressam-se por meio de uma renúncia ilegal de receita, que é uma das formas de lesão ao patrimônio público. A compreensão dos benefícios fiscais como contratos administrativos permite a configuração, especialmente, de algumas hipóteses.

Em primeiro lugar, como já visto, o benefício fiscal é instrumentalizado por meio de um contrato. As violações praticadas pelas empresas, pessoas jurídicas beneficiadas, podem e devem ser compreendidas como atos lesivos ao patrimônio público sob a vertente da renúncia ilegal de receita ou gasto tributário indevido. Naturalmente, tais violações também encerram atos contrários a princípios da administração pública.

Particularmente, e observadas as peculiaridades do caso, violações no contexto de contratos fiscais de concessão de benefícios que se amoldem às alíneas “e”, “f” e “g”, do inciso IV, do art. 5º, podem ser investigadas e processadas como atos lesivos à Administração Pública. Da mesma forma, o inciso V, do art. 5º também é plenamente aplicável a fraudes na concessão e utilização de benefícios fiscais.

Uma primeira tipologia prevista na alínea “e”, do inciso IV, do art. 5º do referido diploma prevê a prática de ilícito que “criar de modo fraudulento ou irregular pessoa jurídica para celebrar contrato administrativo”. Visualize-se a seguinte situação: um grupo econômico “X” é alvo de autuações por fraude, e com diversas execuções fiscais em curso por dívidas tributárias, decide criar uma nova empresa “Y”, com interpostas pessoas como sócias, para induzir o fisco em erro e celebrar TARE a fim de gozar de alíquotas reduzidas para a compra de insumos, tudo em benefício das empresas

principais do grupo, que por estarem envolvidas com ilícitos não poderiam contratar mais com a Administração Pública.

A segunda tipologia é prevista na alínea “f”, do inciso IV, do mesmo artigo e se refere à hipótese de obtenção de vantagem ou benefício indevido de modo fraudulento, de modificação ou prorrogação de contratos celebrados com a administração pública. Visualize-se a seguinte situação: a empresa “X” celebrou contrato fiscal com a Administração Pública, obtendo o benefício de poder adquirir insumos com alíquota reduzida e diferimento, desde que promovesse industrialização em um determinado município. Na prática, ela simula a industrialização no município incentivado e remete os insumos para sua outra fábrica em outro estado. Outra situação: esta mesma empresa obtém os mesmos benefícios, sob a condição de gerar 100 novos empregos no município incentivado, porém, na prática, a empresa mobiliza 100 dos seus 600 funcionários em outro estado e os aloca no município incentivado, continuando a realizar a industrialização da maior parte dos insumos naquele outro estado.

A terceira tipologia (alínea “g”, inciso IV, do art. 5º, da Lei nº 12.846/13) fala em “manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos”. Exemplo: empresa “X” obtém benefício tributário de alíquota reduzida na aquisição de matéria prima desde que a industrialize em um determinado município do Estado do Rio de Janeiro. No entanto, a empresa, mediante seus administradores, insere elementos inexatos em seus documentos e escrituração fiscal para encobrir o fato de que já adquire o produto industrializado e realiza apenas a revenda, sem industrialização que é condição de fruição do benefício. Depois, alega crise no fornecimento de matéria-prima para deixar de cumprir as condicionantes ou cumpri-las em desacordo com as metas inicialmente pactuadas.

Outra hipótese está prevista no inciso V, do art. 5º, da Lei Anticorrupção, segundo a qual pratica ato lesivo quem “dificultar a atividade de investigação ou fiscalização de órgão, entidade ou agentes públicos ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional”. Inúmeros casos podem ser abrangidos por este inciso. Em primeiro lugar, qualquer hipótese de utilização fraudulenta de benefício, a princípio, pode ser entendida como forma de dificultar a fiscalização. Este inciso é especialmente aplicável quando se está diante da chamada fraude fiscal estruturada, isto é, a fraude de natureza penal-tributária, estruturada por meio de mecanismos complexos, perpetradas por grupos especialmente organizados para tais fins (organizações criminosas), operacionalizada por meio de diversos expedientes ou artifícios, tais como: a) dissimulação de atos e negócios; b) utilização de interpostas pessoas; c) falsificação de documentos; d) simulação de operações; e) blindagem patrimonial; f) operações artificiosas sem fundamentação econômica; g) utilização abusiva de benefícios fiscais; h) utilização de empresas sem atividade econômica de fato para absorver eventuais responsabilizações e outros mecanismos.

Noutras vezes, sem o prejuízo da aplicação de outras figuras típicas da Lei de Anticorrupção, a presença de atos de corrupção ativa e passiva também é hipótese de se dificultar a atividade fiscalizatória.

Sob o ponto de vista da transparência, notadamente diante da norma prevista no inciso IV, do parágrafo 3º, do art. 198 do CTN, a ação de dificultar a ação fiscalizatória também pode se dar mediante a sonegação de informações relevantes para a atuação da própria fiscalização. É parte essencial do contrato fiscal o acesso às informações necessárias à verificação a respeito de se o benefício está sendo fruído de maneira legal.

## **5. Os benefícios tributários e a Lei nº 8.137/90**

No que se refere às consequências criminais, a utilização indevida de benefícios fiscais tributários, desde que dolosa, pode dar azo à configuração de infrações penais previstas nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

No inciso IV, do art. 2º, do referido diploma legal, está prevista a conduta de “deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento”. A figura prevê crime formal, que se consuma com a prática da conduta, que pode ser comissiva ou omissiva. O tipo penal em questão trata especificamente da conduta dolosa que desrespeita as condições e requisitos de utilização de benefício.

A despeito de estar previsto na Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, o tipo também se refere a benefícios creditícios ou financeiros, na medida em que se utiliza da expressão “incentivo fiscal” e se refere à “entidade de desenvolvimento”.

Não se exige a constituição definitiva do crédito tributário, mas tão só a prova da aplicação desviada ou da omissão da prática de atos estatuídos para a utilização do benefício.

A utilização indevida de benefícios tributários também pode ensejar a aplicação de sanções de tipos penais previstos no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, desde que haja a constituição definitiva do crédito tributário decorrente da atuação fraudulenta no contexto dos benefícios fiscais. É que a atuação ou omissão dolosa na observância dos requisitos e condições de fruição de um benefício podem gerar dano à arrecadação, de modo que tais estratégias passam, necessariamente, pela inserção de dados e elementos inexatos em documentos exigidos pela Lei Fiscal (inciso II) ou pela omissão de informações ou declarações falsamente prestadas às autoridades fazendárias (inciso I).

## **6. Da legitimidade da atuação do Ministério Público**

Da mesma forma que não há dúvidas da legitimidade da atuação do *Parquet* na investigação e repressão de atos lesivos ao patrimônio público sob a perspectiva da despesa, das fraudes em licitações e contratos administrativos, também não há se ter dúvidas a respeito do dever do Ministério Público de investigar e proceder à

responsabilização por ilícitos cometidos no contexto da receita, mais precisamente na seara da renúncia ilegal de receita pela utilização indevida e fraudes em benefícios fiscais.

O ordenamento jurídico-constitucional é bastante claro ao dispor que, entre as funções do Ministério Público estão, na dicção dos incisos II e III do art. 129 da Constituição da República, a de *“zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias a sua garantia; e promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos”*.

O enunciado da Súmula nº 329 do Superior Tribunal de Justiça também endossa a possibilidade de manejo de Ação Civil Pública para a tutela do patrimônio público.<sup>20</sup>

O marco jurisprudencial, envolvendo a legitimidade do Ministério Público para fiscalizar e coibir ilícitos de ordem financeira e orçamentária, foi o julgamento do Recurso Extraordinário nº 576.155/DF, pelo Supremo Tribunal Federal. Nesta oportunidade, o *Pretório Excelso reconheceu que o Ministério Público é dotado de legitimidade para o ajuizamento de ação civil pública no fito de questionar benefícios e incentivos fiscais concedidos de forma ilegal. In casu*, mais especificamente, a legitimidade para *“questionar acordo que proporciona benefício fiscal em detrimento do patrimônio Público e da ordem tributária”*. Como acentua Lucas Bevilacqua:

A concessão de incentivos fiscais de ICMS traz repercussões, não só na ordem tributária e econômica, mas também no próprio equilíbrio das finanças públicas dos Estados, balizadas pelos princípios da supremacia do interesse público e da indisponibilidade, o que termina por legitimar a atuação do órgão do Ministério Público.<sup>21</sup>

No mesmo sentido caminha a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça,<sup>22</sup> com destaque ao Recurso Especial nº 760.087-DF.<sup>23</sup>

<sup>20</sup> “SÚMULA 329 - O MINISTÉRIO PÚBLICO TEM LEGITIMIDADE PARA PROPOR AÇÃO CIVIL PÚBLICA EM DEFESA DO PATRIMÔNIO PÚBLICO. Data da Publicação - DJ 10.08.2006 p. 254”.

<sup>21</sup> BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 252.

<sup>22</sup> Outros acórdãos nesse sentido: AgRg no AREsp 513145/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, Julgado em 18/06/2014, DJE 05/08/2014. AgRg no REsp 1370604/DF, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, Julgado em 05/06/2014, DJE 24/06/2014; AgRg no AREsp 476375/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, Julgado em 20/05/2014, DJE 26/05/2014. AgRg nos EDcl no AREsp 332866/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, Julgado em 15/05/2014, DJE 23/05/2014; REsp 871473/DF, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, Julgado em 20/08/2013, DJE 28/08/2013. AgRg no REsp 1046080/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, Julgado em 18/06/2013, DJE 07/08/2013; REsp 1042016/DF, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, Julgado em 18/04/2013, DJE 25/04/2013. REsp 701913/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, Julgado em 08/08/2012, DJE 14/08/2012; AgRg no REsp 933388/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, Julgado em 16/08/2011, DJE 24/08/2011.

<sup>23</sup> “RECURSO ESPECIAL Nº 760.087 - DF (2005/0099885-5) VOTO EXMO. SR. MINISTRO OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO)(Relator): — O Supremo Tribunal Federal, no julgamento

Por esta razão, indiscutível a legitimidade do Ministério Público para a instauração de inquéritos civis públicos não apenas com o escopo de buscar a reparação de tais danos (a renúncia ilegal de receita) por meio de ações civis públicas ou termos de ajustamento de conduta, mas também de proceder à responsabilização de tais condutas por intermédio de ações de improbidade administrativa e ações de responsabilização fundadas na Lei nº 12.846/13 (art. 19). Também, na esfera criminal, na condição de titular da ação penal pública, notadamente, promovendo a investigação e repressão dos delitos previstos na Lei nº 8.137/90.

## 7. Conclusões

À guisa de síntese, pode-se estabelecer os seguintes enunciados sintéticos:

- I. A concessão de benefícios ou incentivos fiscais é um fenômeno complexo e multifário, encerrando aspectos políticos, econômicos, fiscais e orçamentários.
- II. A concessão de benefícios fiscais necessariamente impacta, em algum grau, o mercado, na medida em que cria vantagens comparativas entre contribuintes/empresas atuantes em um mesmo ramo.
- III. Por causar desigualdades de mercado (tratamento diferenciado) e, muitas vezes, renúncia de receita, a concessão de incentivos ou benefícios fiscais deve obedecer a uma política e planejamento consonantes com as disposições constitucionais, exigindo-se do poder público critério, discernimento e previsão antes que se proceda à concessão de benefícios.
- IV. Benefícios fiscais, em sentido amplo, abrangem um sistema de exceção e vantajosidade para o particular, sendo estes de natureza tributária, financeira ou creditícia.

---

do RE nº 576.155/DF, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, submetido ao regime da repercussão geral, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário para que, reconhecida a legitimidade ativa do Ministério Público, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, decidisse a questão de fundo proposta na ação civil pública. O acórdão restou assim ementado: AÇÃO CIVIL PÚBLICA. LEGITIMIDADE ATIVA. MINISTÉRIO PÚBLICO DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS. TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL - TARE. POSSÍVEL LESÃO AO PATRIMÔNIO PÚBLICO. LIMITAÇÃO À ATUAÇÃO DO *PARQUET*. INADMISSIBILIDADE. AFRONTA AO ART. 129, III, DA CF. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. I - O TARE não diz respeito apenas a interesses individuais, mas alcança interesses metaindividuais, pois ajuste pode, em tese, ser lesivo ao patrimônio público. II - A Constituição Federal estabeleceu, no art. 129, III, que é função institucional do Ministério Público, dentre outras, "promover o inquérito e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos". Precedentes. III - O *Parquet* tem legitimidade para propor ação civil pública com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial - TARE, em face da legitimação *ad causam* que o texto constitucional lhe confere para defender o erário. IV - Não se aplica à hipótese o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 7.347/1985. V - Recurso extraordinário provido para que o TJ/DF decida a questão de fundo proposta na ação civil pública conforme entender (DJe de 25/11/2010). Segundo o Supremo Tribunal Federal, o Ministério Público, na tutela dos interesses metaindividuais, tem legitimidade para ajuizar ação civil pública com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial - TARE, potencialmente lesivo ao patrimônio público, em razão de recolhimento a menor do ICMS. O acórdão proferido pela Primeira Turma, ao seguir a orientação de que o Ministério Público não teria legitimidade para propor a ação civil pública em questão, destoou do entendimento que veio a ser consagrado pelo Supremo Tribunal Federal (...)."

V. Os benefícios fiscais podem ser compreendidos como autênticos contratos públicos ou contratos fiscais, circunstância que atrai a aplicação das disposições gerais sobre contratos administrativos.

VI. Os benefícios fiscais são contratos administrativos, pois, decorrem de um acordo de vontades entre Poder Público e particular, em que em troca de uma posição de vantagem e tratamento diferenciado, o particular se obriga a cumprir certos requisitos, condições e contrapartidas em prol da coletividade segundo uma política constitucional e responsável de fomento e desenvolvimento à luz da supremacia do interesse público.

VII. Na condição de contratos administrativos, a concessão e utilização de benefícios fiscais se sujeita a uma espécie de microsistema jurídico dos benefícios, atraindo, inclusive, a aplicação da Lei de Improbidade Administrativa e da Lei nº 12.846/2013, que trata da prática de atos lesivos à Administração Pública.

VIII. O Ministério Público enquanto instituição constitucionalmente vocacionada à proteção do patrimônio público e dos interesses sociais e difusos é detentor de legitimidade para investigar e proceder à responsabilização civil, administrativa e criminal pela prática de atos lesivos à receita no contexto da fruição indevida de incentivos fiscais.

### Referências bibliográficas

BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

GROß, Eckhard. *Steuervergünstigungen & Steuerbenachteiligungen*. Gibt es besondere Regeln für den Gesetzsvollzug? München: Waxmann Münster, 1997.

HENRIQUES, E. F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário*. O gasto tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung. Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im Deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: Lit Verlag, 2006.

KIRCHHOF, Paul. Gegenwartsfrage an das Grundgesetz. *Juristenzeitung* 44 (10), 1989, p. 453-465.

MACEDO, Erick. *Contratos Tributários*. São Paulo, 2020, Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos Fiscais: viabilidade e limites*. Contexto do Direito Tributário Brasileiro. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *The Tax Expenditure Concept: Current Developments And Emerging. Issues*, 20 B.C.L. Rev. 225 (1979).

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade Fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.