

EFICIÊNCIA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E NEUTRALIDADE FISCAL

TAX BENEFITS EFFICIENCY AND FISCAL NEUTRALITY

Flávio Felipe Pereira Vieira dos Santos¹

Resumo: o presente artigo tem por objetivo analisar a relação entre a concessão de benefícios fiscais e seus efeitos sobre a ordem econômica, sobretudo pela ótica da neutralidade fiscal. Questionam-se os mecanismos de controle desse instrumento de intervenção estatal, sua eficiência e seu volume em relação ao orçamento público. Nesse sentido, sugerem-se alternativas para o cumprimento dos mesmos objetivos, sem tamanho ônus ao erário público. Para tanto, é realizada a revisão de bibliografia sobre os temas atinentes ao objeto de estudo, bem como a análise do caso da desoneração da folha de pagamentos, observada a partir de dados quantitativos sobre sua eficiência em relação aos objetivos inicialmente pretendidos.

Palavras-Chave: Benefícios Fiscais; Ordem Econômica; Desoneração da Folha de Pagamentos.

Abstract: the current article analyses the connection between tax benefits and its effects over the economic order, mainly in relation to fiscal neutrality. The mechanisms of monitoring and controlling are enquired with respect to efficiency and public budget bulk. Therefore, are suggested alternatives to the accomplishment of the same goals without such a burden to the public finances. For this purpose, the article promotes bibliographic review of those topics, as well as an analysis of the payroll tax exemption as a leading case, observing quantitative data about its efficiency in relation to the initial goals.

Keywords: Tax Benefits; Economic Order; Payroll Exemption.

Sumário: 1. Os Benefícios Fiscais Enquanto Instrumento de Desenvolvimento Econômico e Social. 2. Neutralidade Fiscal e Limites da Intervenção Estatal na Ordem Econômica. 3. Mecanismos de Controle da Adoção de Incentivos Fiscais. 4. Desoneração da Folha de Pagamentos: Análise dos Efeitos Anticoncorrenciais e da Eficiência do Benefício Fiscal. Conclusão.

1. OS BENEFÍCIOS FISCAIS ENQUANTO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL

¹ Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FDRP/USP). Graduando em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FEARP/USP). Advogado Tributarista.

O artigo 170 da Constituição Federal enuncia como princípios essenciais do dirigismo econômico nacional: (a) a soberania nacional, (b) a propriedade privada, (c) a função social da propriedade, (d) a livre concorrência, (e) a defesa do consumidor, (f) a defesa do meio ambiente, (g) a redução das desigualdades regionais e sociais, (h) a busca do pleno emprego, e (i) o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País, todos fundados na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com o objetivo principal de assegurar a todos uma existência digna.

Tratam-se disposições que deixam claros os objetivos do Brasil na nova ordem constitucional: o desenvolvimento econômico e social do país, com a redução de problemas estruturais - a exemplo da desigualdade - e com especial atenção para instituições e sujeitos historicamente segregados do processo de formação nacional – consumidores, empresas de pequeno porte, função social da propriedade e preservação do meio ambiente – mas ainda observados os princípios de uma economia de mercado capitalista, como a livre iniciativa e a propriedade privada.

A despeito da eficiência da economia de mercado, esta possui diversos vícios, imperfeições e desníveis que não são autocorrigíveis pela “mão invisível do mercado”, de modo que, por vezes, faz-se necessária a intervenção do Estado para corrigir tais problemas. A intervenção estatal pode variar desde a atuação expansiva para coibir a formação de monopólios e oligopólios por meio de órgãos de defesa da concorrência, como o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), até a indução de comportamentos econômicos e sociais que os legisladores entendem como necessários e/ou estratégicos para o desenvolvimento nacional (ROSSETI, 2003). Nesse último caso, o Estado pode se valer de políticas fiscais a fim de modelar a estrutura e os comportamentos econômicos e sociais conforme o que se julgar a melhor necessidade ou interesse do país.

Eros Roberto Grau identifica que uma das formas de intervenção estatal é justamente a de indução, qualificada enquanto manipulação dos instrumentos de intervenção em consonância e conformidade com as leis que regem o funcionamento dos mercados (GRAU, 2008). Em outras palavras, o Estado pode se valer de ferramentas de política fiscal, como os benefícios fiscais, para alcançar finalidades específicas, seja estimulando ou desestimulando certos comportamentos econômicos e/ou sociais.

Os benefícios fiscais são instrumentos de intervenção do Estado na ordem econômica, cujo desenho das obrigações principais e acessórias da relação tributária possui um objetivo pré-definido que justifica sua instituição (ELALI, 2020). Os benefícios podem ser do tipo: (i)

subvenções: ajudas pecuniárias concedidas pelo Estado em favor de instituições que prestam ou realizam obras de interesse público; (ii) créditos presumidos: que podem ter natureza tanto de subsídios quanto de subvenções ou de simples redução da base de cálculo do tributo; (iii) subsídios, que são estímulos econômicos para determinadas atividades por períodos predefinidos; (iv) isenções tributárias, que evitam o nascimento da obrigação tributária; e, por fim, (v) os diferimentos, que adiam o cumprimento das obrigações tributárias, se cumpridos alguns requisitos (CARVALHOSA, 1997).

Ainda, necessário dizer que os benefícios fiscais também se diferem das imunidades, porquanto estas últimas possuem previsão constitucional, a exemplo da imunidade para exportações (art. 153, inc. IV, § 3º, inc. III da Constituição Federal), enquanto os primeiros têm origem na legislação complementar e, em tese, possuem caráter transitório.

Os benefícios fiscais, ao contrário dos tributos em geral, possuem não um caráter arrecadatório, de aumento das receitas públicas a fim de financiar políticas governamentais, mas, ao contrário, se valem justamente da renúncia de receitas tributárias, sob a justificativa de que tais renúncias gerarão um bem-estar econômico ou social. Dessa forma, diz-se que os benefícios fiscais possuem uma função extrafiscal, pois seus efeitos esperados não se destinam à função primordial da tributação, mas, sim, para influenciar o comportamento da sociedade e do mercado.

Nesse sentido, um dos exemplos clássicos de intervenção por indução citado por Eros Grau, mas com efeito negativo, é o da tributação sobre cigarros, cuja alíquota *ad valorem* do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é de 300%, aplicada sobre 15% do preço do produto, resultando em uma alíquota efetiva de 45% sobre o preço da venda (PAES, 2017). A justificativa para uma alíquota tão elevada sobre o produto tem fundamento na própria Constituição Federal, que em seu artigo 153, § 3º, inc. I, prevê que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto, i.e., quanto menos essencial, maior poderá ser a alíquota, cujo valor depende da discricionariedade do legislador.

Para além da justificativa de índole constitucional, há, igualmente, razões “nobres” para a sobretaxação do item, quais sejam, o desestímulo ao tabagismo, o que, em tese, diminuiria tal prática e a incidência de doenças respiratórias e de câncer de pulmão na população, e, por consequência, as despesas do sistema público de saúde com tais moléstias. Com efeito, a política de tributação elevada de cigarros, em conjunto com campanhas educativas e antitabagistas parece ter alcançado bons resultados, com o número de fumantes no país diminuindo 40% na última década (OMS, 2019), embora também tenha havido aumento do contrabando de cigarros (PAES, 2017).

Os efeitos da sobretaxação do cigarro correspondem justamente à função extrafiscal da tributação, onde, para além do caráter arrecadatório, os tributos também podem atuar para moldar comportamentos e atividades. Roque Carrazza entende que a extrafiscalidade ocorre quando o legislador aumenta ou diminui alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo de induzir o contribuinte a fazer ou deixar de fazer algo (CARRAZZA, 2009).

A própria Constituição Federal permite a atribuição de função extrafiscal à tributação. Como exemplo, citem-se os artigos 146, inc. II, alínea “d”; e 170, inc. IX da CF, que preveem o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte de origem nacional, o que se justificaria enquanto medida de estímulo econômico às companhias no início de sua formação, a fim de fomentar a criação e manutenção de empregos e estimular a economia.

Em outras palavras, o texto constitucional prevê a utilização da extrafiscalidade enquanto instrumento de alcance de equidade e de enfrentamento de problemas estruturais de matriz social e econômica. Nesse contexto, também é o artigo 151, inciso I da CF, que excetua a regra tributária da uniformidade geográfica ao determinar que a União, por meio de incentivos fiscais, poderá promover o desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país; e o artigo 146-A, que permite o estabelecimento de critérios especiais de tributação a fim de prevenir desequilíbrios concorrenciais.

Tratam-se de dispositivos que anuem a utilização de incentivos fiscais, enquanto ferramentas de intervenção do Estado na economia, a fim de suprimir as falhas de mercado e atenuar desigualdades sociais e regionais. A ideia de que as políticas de tributação podem ser utilizadas como instrumentos de desenvolvimento econômico e sócia tem origem na concepção doutrinária de que a atual Constituição busca a formação de um Estado social, em detrimento de um Estado liberal. Nessa qualidade, Tércio Sampaio (2007) entende que :

os tributos, se não deixaram de ser vistos como fontes de receita para o Estado, passaram, também, a ser instituídos, majorados, extintos com uma outra função: mecanismos de intervenção do Estado na economia.

Entre outros exemplos do uso extrafiscal da estrutura tributária para tentar corrigir desequilíbrios regionais, atenuar desigualdades e modular comportamentos sociais e econômicos, podem ser citados, respectivamente, o estabelecimento da Zona Franca de Manaus; a adoção do Simples Nacional, e a desoneração da folha de pagamentos.

Tratam-se de políticas públicas baseadas na concessão de incentivos fiscais que visam: (i) estimular o desenvolvimento econômico em regiões mais afastadas dos grandes centros de inovação e indústria (Zona Franca de Manaus); (ii) instituir regimes especiais a fim de tornar mais prático e menos oneroso o cumprimento das obrigações tributárias de micro e pequenas

empresas (Simples Nacional); e (iii) reduzir custos de produção nas empresas brasileiras, auferindo-lhes mais competitividade e evitando demissões (Desoneração da Folha de Pagamentos).

A despeito da possibilidade de os incentivos fiscais, enquanto políticas públicas, terem o condão de estimular setores econômicos tidos como estratégicos; diminuir desigualdades ou corrigir as falhas de mercado e externalidades negativas – ou ao menos fazer com que elas “falhem menos” – surgem algumas problemáticas acerca da real necessidade de sua implementação e, quando esta é verificada, de sua efetividade.

No que diz respeito à necessidade dos incentivos fiscais, deve ser recobrado que, a despeito de seu caráter “bem-intencionado”, trata-se de renúncia de receitas por parte do Estado, o que implica, naturalmente, na retirada de verba do orçamento de um programa, para suprir a lacuna deixada pela concessão desses benefícios a outro grupo. Dessa forma, o mais adequado seria verificar políticas alternativas e menos onerosas para consecução do fim pretendido, antes de desonerar tributos e, conseqüentemente, diminuir o orçamento em outras áreas essenciais, como saúde, educação, transportes e investimentos públicos.

Acerca do desenho institucional dos incentivos fiscais, se constatada sua real necessidade enquanto alternativa mais viável para as metas de Estado, sua implementação deve basear-se em estudos que demonstrem sua efetividade e em que condições. Quando de sua adoção, o mais apropriado é o acompanhamento permanente de seus efeitos, a fim de verificar se os objetivos propostos são atingidos e, se assim o for, gradualmente retirar-los, sob o risco de o incentivo fiscal tornar-se algo naturalizado, enraizado e tido como um permanente privilégio do grupo beneficiado, e não como um estímulo transitório.

A despeito dessas observações para a adoção fiscalmente responsável de incentivos fiscais, o que se observa é a concessão desmensurada e pouco criteriosa desses benefícios, sem amparo por estudos que demonstrem sua efetividade por parte de órgãos independentes de acompanhamento e, sobretudo, sem limite de tempo para sua duração (PELLEGRINI, 2018).

Segundo dados do Tribunal de Contas da União (TCU), as renúncias fiscais saltaram de R\$ 77,7 bilhões (3,2% do PIB) em 2006, para aproximadamente R\$ 348,4 bilhões (4,8% do PIB) em 2019, sendo R\$ 308,4 bilhões em razão de benefícios tributários, e R\$ 40 bilhões de benefícios financeiros e creditícios (TCU, 2019). Entre os principais programas de incentivos fiscais, destacam-se o Simples Nacional (R\$ 75,9 bilhões), a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio (R\$ 22,2 bilhões) e a Desoneração da Folha de Pagamentos (R\$ 25,2 bilhões), em valores de 2015 (PORSSE, 2019).

Os dados revelam o impacto dos incentivos fiscais na economia do Brasil, e demonstram a necessidade de que tais políticas sejam, de fato, efetivas, e se traduzam em retornos econômicos e sociais aptos a justificarem a sua implementação e manutenção, sobretudo em razão do volume de receitas públicas renunciado, e da flexibilização dos limites da intervenção estatal na ordem econômica, em detrimento de direitos e princípios como a livre concorrência, a livre iniciativa e a neutralidade fiscal.

2. NEUTRALIDADE FISCAL E LIMITES DA INTERVENÇÃO ESTATAL NA ORDEM ECONÔMICA

A Constituição Federal de 1988 é a mais abrangente e extensa das constituições brasileiras no que diz respeito à positivação de direitos e garantias individuais, afirmando compromissos ambiciosos e grafados como fundamentais, como a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução das desigualdades sociais e regionais.² Para além dos desafios estruturais desses objetivos, a efetivação de direitos e garantias têm um custo, sobretudo em um país de dimensões continentais, tornando necessário que o Estado possua uma fonte de receitas correntes, isto é, pouco dependente de variáveis econômicas internas e externas. Diante disso, a arrecadação através da tributação se coloca enquanto principal receita pública dos entes federados.

Contudo, ao mesmo tempo em que a Constituição Federal prevê um extenso rol de direitos e traça metas complexas dependentes de grande quantidade de recursos, angariados, sobretudo, por meio da tributação, ela também coloca como princípios orientadores da ordem econômica a livre concorrência e o dever do Estado de prevenir desequilíbrios no mercado³. Em outras palavras, a efetivação dos direitos e o combate à desigualdade deve se dar com o mínimo de interferência estatal na seara econômica,

No que diz respeito à tributação, esta deve ser realizada com o mínimo de efeitos negativos. De fato, a tributação, por si só, já gera consequências negativas ao mercado, vez que interfere na precificação de mercadorias e serviços, fazendo com que os produtores tenham de repassar o custo da tributação para os demais agentes da cadeia de consumo. A expectativa, é claro, é que a receita arrecadada com a tributação – a qual diminui a produção e o consumo (CARVALHO, 2008) – seja utilizada na prestação de serviços públicos de interesse geral, de

² Art. 3º, inc. III da Constituição Federal.

³ Art. 170, inc. IV; e art. 146-A, ambos da Constituição Federal/1988.

modo que os efeitos negativos da tributação sejam diminuídos ou até mesmo compensados pelo bem-estar geral adquirido.

A simples instituição de tributos, ou majoração de alíquotas ou bases de cálculo, no entanto, não é a única fonte de desequilíbrios econômicos, sendo que as desonerações tributárias também podem ter efeitos adversos sobre o mercado. Embora possa parecer contraditório que a renúncia de tributos pelo Estado possa ter efeitos deletérios na economia, tal mecanismo, a depender de seu desenho institucional, pode causar desajustes nos setores econômicos, porquanto possui efeitos semelhantes ao da tributação propriamente dita: alteração do preço relativo dos bens, com o potencial de gerar externalidades negativas, desequilíbrios na concorrência e falhas de mercado (RIBEIRO, 2013).

Isso ocorre em razão da ausência de estudos efetivos de impactos econômicos de uma lei tributária, seja criando ou alterando tributo já existente, seja concedendo incentivos fiscais, o que pode levar ao desequilíbrio entre os agentes econômicos, estímulo à sonegação e migração de empresas para outros estados ou mesmo outros países (LA GUARDIA, 2007). Em outras palavras, o legislador dificilmente calcula o montante de receitas tributárias, ou as perdas de arrecadação quando da edição de uma lei, a despeito de previsão expressa para que a concessão ou ampliação de incentivos fiscais seja acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro, nos termos do artigo 14 da Lei Complementar nº. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal):

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições.

Ao mesmo tempo, juízes, ao julgarem a legalidade ou constitucionalidade das leis tributárias, acabam formando seu convencimento com base no estimado prejuízo financeiros que a decisão pode causar ao Estado, em uma linha argumentativa consequencialista (PEREIRA, 2017) que está muito longe de basear-se em dados empíricos e em uma análise econômica do direito (RIBEIRO; GONÇALVES, 2013).

Nesse cenário, o Direito, em seu caráter legiferante, tem a função de desestimular as falhas de mercado⁴ e externalidades negativas.⁵ Contudo, deve atuar de forma cautelosa e a partir de informações e dados que efetivamente demonstrem: (i) a real necessidade da intervenção por meio de incentivo fiscal, inexistindo outros meios para tanto; (ii) a consecução do objetivo pretendido, tenha índole econômica ou social, e; (iii) a compensação dos desequilíbrios econômicos e mercadológicos derivados da intervenção estatal, seja pelos próprios subprodutos dos incentivos fiscais, seja pelo aumento da carga tributária para outros grupos.

A despeito das falhas de mercado, a alocação mais eficiente dos recursos ocorre pelo seu livre funcionamento, e não por meio de intervenção estatal. Diante disso, Marcia Carla Pereira Ribeiro afirma que somente (RIBEIRO; GALESKI, 2009) na presença de ineficiências e falhas de mercado é que o Estado deve interferir, de forma pontual e específica, a fim de eliminá-las – ou mitigá-las, ao menos.

O entendimento de Marcia Ribeiro reflete o princípio da neutralidade da tributação, definida como o “*dever dirigido do Estado, no sentido de que nem a imposição, nem a exoneração tributária causem desequilíbrios na concorrência*” (LIMA, 2005). Em outras palavras, a tributação ou sua ausência deve impactar minimamente o preço final dos produtos e serviços no mercado. A neutralidade fiscal está positivada enquanto princípio constitucional explícito no artigo 146-A da Constituição Federal, que assim preconiza:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Um ambiente sem desníveis concorrenciais pressupõe que todos os *players* encontrem as mesmas condições de exercícios de suas atividades, o que inclui, naturalmente, no livre jogo de precificação dos bens e serviços comercializados, sem que estes sejam ditados ou sofram interferências de agentes externos. Diante disso, a neutralidade fiscal implica justamente em uma tributação instituída e regulamentada de modo a não causar desigualdade de condições entre os *players* apenas e tão somente em razão da existência de uma medida estatal (FERRAZ JUNIOR, 2005).

⁴ Falhas de mercado são aqui entendidas enquanto situações em que a livre concorrência não é suficiente para corrigir desvios do sistema econômico e imperfeições do mercado, a exemplo da disparidade de poderio econômico entre os *players* e assimetria de informações.

⁵ Para efeitos desse artigo, externalidades negativas é o efeito produzido por agentes econômicos que repercutem de forma prejudicial sobre o setor econômico delimitado, sem que haja compensação de suas consequências na forma de bem-estar ou renda.

A despeito disso, a igualdade de condições no mercado também pode ser desnivelada pela própria estrutura de mercado, fruto das próprias falhas de mercado, como as concentrações econômicas que podem dar origem a monopólios ou oligopólios. Nessas hipóteses, o direito positivo, por meio de seus mecanismos, pode anular, ou ao menos diminuir, as desigualdades existentes entre os agentes econômicos a fim de reestabelecer o equilíbrio de mercado, o que não implica em violação à neutralidade fiscal, como no caso de a legislação tributária atribuir tratamento diverso a contribuintes que se encontrem em situações jurídicas e econômicas diversas (FORTES, 2010).

O Estado pode, por meio de políticas fiscais como as desonerações, impor tratamento desigual entre os contribuintes, mas apenas no limite de suas individualidades e necessidades, a exemplo do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte de origem nacional, com previsão constitucional (artigos 146, inc. II, alínea “d”; e 170, inc. IX da CF). Em outras palavras, trata-se de tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais na justa medida de suas desigualdades (NERY JUNIOR, 1999).

Em suma, excetuadas as hipóteses em que as políticas fiscais se prestam a nivelar as desigualdades entre os próprios agentes de mercado, não pode uma política tributária causar desequilíbrios na livre concorrência.

A perspectiva de que o Estado intervenha apenas quando absolutamente necessário na economia é verdade tanto para a tributação, quanto para a sua ausência ou diminuição setorial, na forma de benefícios fiscais. Isso porque as empresas detentoras de tais benefícios passam a atuar de forma privilegiada no mercado em relação aos seus concorrentes, vez que, com uma carga tributária menor, podem vender seus produtos e serviços por um preço inferior, o que pode desequilibrar artificial e prejudicialmente a competição entre os *players*.

É interessante notar que a vedação do Estado de causar desequilíbrios concorrenciais no mercado é um desdobramento do princípio da isonomia tributária (art. 150, inc. II da CF), que veda o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, de modo que tanto uma tributação excessiva, quanto a sua ausência podem implicar na violação desse princípio.

Marco Aurélio Grecco observa, contudo, que as distorções causadas pelos incentivos fiscais no mercado acontecem não somente com relação às desigualdades competitivas no setor atingido, mas, igualmente, quando o objetivo da renúncia tributária não é atingido (GRECCO, 2004). Os incentivos fiscais, enquanto instrumento de intervenção do Estado na economia, devem ser utilizados de forma criteriosa e na busca da solução – ou atenuação – de problemas

econômicos e sociais estruturais referentes às falhas de mercado, externalidades e desigualdades regionais.

Não é incomum a concessão de benefícios para um setor econômico específico com o fim de estimulá-lo, o que cria uma diferenciação entre os contribuintes não em razão da capacidade contributiva, mas, sim, em razão da atividade desempenhada, a exemplo dos incentivos fiscais para o setor agroindustrial.⁶ Como visto, o Estado deve intervir na ordem econômica apenas quando estritamente necessário, e com parcimônia, de modo que a diferenciação entre os contribuintes em razão da atividade econômica – e não da capacidade contributiva – é de difícil justificativa. Ainda assim, as razões invocadas para tal diferenciação geralmente se calçam na suposta necessidade de estimular algum setor econômico sob o argumento de sua importância para a economia, preterindo, naturalmente, outros setores no processo (MITA, 2005).

Diante disso, os incentivos fiscais ainda podem conflitar com outro princípio de matiz constitucional, qual seja, o da livre concorrência, estampado no artigo 170, inc. IV da CF. Isso porque o seu aproveitamento apenas por uma parcela dos contribuintes e de setores específicos, permite a estes uma precificação mais vantajosa no momento da comercialização de bens e serviços; não em razão de seus méritos, mas, sim, da intervenção do Estado na política econômica.

Nesses termos, colocam-se aparentemente em polos antagônicos a livre concorrência, a neutralidade fiscal e os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, de um lado; e do outro a faculdade de o Estado se valer dos incentivos fiscais enquanto mecanismos de desenvolvimento econômico e social, o que, conforme apontado também é um dos compromissos da nova ordem constitucional.

Igualdade tributária, capacidade contributiva, livre concorrência e o desenvolvimento social e econômico se colocam todos como direitos fundamentais positivados pelo texto constitucional, ou seja, de igual importância e sem preponderância uns sobre os outros. Na hipótese de conflito entre direitos fundamentais, Robert Alexy argumenta no sentido da necessidade da ponderação, a fim de verificar qual dos direitos fundamentais deveria prevalecer, e qual deveria ser mitigado, ainda que parcialmente. Isso significa considerar as necessidades dos sujeitos de direito envolvidos, o que se faz por meio de um outro princípio: o da proporcionalidade (ALEXY, 2005).

⁶ Como exemplos, citem-se a imunidade de IPI e de ICMS para o exportador de produtos industrializados (art. 153, § 3º, inc. III da CF/88); a não incidência de ICMS sobre produtos primários e industrializados semielaborados (art. 3º, inc. II da Lei Complementar nº. 87/96); o drawback (Decreto-Lei nº. 37/66)

Alexy aponta que o exame de proporcionalidade deve se dar examinando a necessidade de sobrepujar um dos direitos fundamentais ao outro. Nesse sentido, há duas etapas a serem seguidas: (i) verificar a existência de outros meios para a realização da finalidade pretendida; (ii) existindo outros meios, qual deles restringiria menos os direitos fundamentais colateralmente afetados (ALEXY, 2005). Em não sendo possível a utilização de instrumentos alternativos para consecução do fim pretendido, deve-se considerar (i) se a restrição do direito será leve, moderada ou séria; (ii) a importância de satisfazer o direito promovido, também em estados de gradação; e (iii) se os resultados obtidos são suportáveis diante da supressão do direito fundamental conflitante.

Nesse quadro, quando da implementação de um incentivo fiscal, a simples indicação de que este visa a promoção de um direito fundamental é insuficiente, devendo ser demonstrada sua justificativa, necessidade e possibilidade de sucesso; e, após sua adoção, necessário que se faça um acompanhamento permanente a fim de verificar se os fins pretendidos foram atingidos, em que grau, e se ainda é necessária a sua permanência para tanto. Satisfeitas tais exigências, a intervenção estatal na ordem econômica pode ser justificada, ainda que diante da flexibilização de princípios e de direitos fundamentais, como a igualdade tributária, a capacidade contributiva e a livre concorrência.

Embora seja notória a necessidade de instrumentalizar o controle desses critérios para concessão de benefícios fiscais, o ordenamento jurídico brasileiro dispõe de poucos e limitados dispositivos para tanto. A Lei de Responsabilidade Fiscal, embora traga algumas disposições sobre a política de benefícios fiscais, o faz de forma pouco efetiva, e tampouco há órgãos independentes voltados para o acompanhamento da implementação de incentivos fiscais.

3. MECANISMOS DE CONTROLE DA ADOÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

Conforme mencionado, a concessão de benefícios fiscais, quaisquer que sejam suas espécies, implica, necessariamente, em uma renúncia de receitas por parte do ente federado. Os economistas têm ciência de que os recursos disponíveis são escassos, no sentido de que a alocação do erário em um empreendimento, implica, por regra, na retirada do mesmo montante de outro projeto. Em outras palavras, as renúncias de receitas tributárias têm como efeito a diminuição de investimento em outros serviços e investimentos públicos, pelo que o Estado não pode promover isenções fiscais sem determinar se os demais objetivos orçamentários previstos para o período poderão ser cumpridos.

A determinação das consequências da instituição de benefícios fiscais não é tarefa simples, e, dada a complexidade das relações econômicas, sua quantificação precisa é impraticável, sobretudo em razão da estrutura em cascata das cadeias de produção. Nesse sentido, Martha Leão entende que as normas extrafiscais não eliminam a discricionariedade que o contribuinte possui para agir ou não da forma esperada pela norma fiscal indutora, pelo que os efeitos dos benefícios fiscais podem ou não se realizar na prática, e de formas diferentes da esperada (LEÃO, 2014). Contudo, tal contexto não pode servir de justificativa para que o legislador atue de forma meramente intuitiva, sem qualquer base empírica ou análise contundente dos resultados esperados quando da instituição desses benefícios, e que demonstrem sua real necessidade.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) tem por objetivo justamente estabelecer as diretrizes para o orçamento anual, incluindo as metas e prioridades do governo federal, despesas de capital, alterações na legislação e política tributária, bem como fixa limites para os orçamentos dos demais Poderes, dispondo sobre os gastos com pessoal e políticas fiscais. Para guiar a elaboração dessa lei anual no tocante às renúncias de receita, a Lei Complementar nº. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), em seu artigo 14, prevê que:

A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

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

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Os incisos do dispositivo retro ementado determinam, respectivamente, que quando o Estado criar incentivos fiscais, necessariamente, deverá demonstrar que a renúncia de receitas foi considerada de modo a não impactar no orçamento; ou, alternativamente, compensar a receita renunciada por meio do aumento ou criação de tributo.

Deve-se considerar, ainda, que o parágrafo 3º do mesmo dispositivo dispensa o cumprimento das condições retro quando o benefício fiscal disser respeito à alteração de alíquotas do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Tratam-se exatamente dos impostos com maior repercussão na ordem econômica e que, justamente por isso, não se submetem aos princípios da anterioridade (IPI) e da noventena (II, IE e IOF), podendo suas alíquotas serem alteradas de forma mais rápida do que os demais tributos.

Não é surpresa, portanto, que, diante da exceção prevista ao § 3º do art. 14 da LRF, a maior parte das perdas tributárias com benefícios fiscais, em termos de participação no Produto Interno Bruto (PIB), diga respeito justamente a esses impostos, sobretudo o IPI, embora o Imposto de Renda (IR) também tenha impacto significativo (BARROS; IFI, 2017).

Ainda assim, os requisitos de anuência para as renúncias fiscais previstos à LRF são escassos. A uma porque alternativos, não sendo necessário a cumulação de ambas as condições previstas para implementação do benefício fiscal; a duas porque o primeiro requisito – demonstração de que a renúncia não afetará o orçamento – é, ao menos politicamente, preferível ao segundo – compensação por meio da elevação da carga tributária – o que o torna mais “interessante” do que a compensação da receita renunciada, que seria a opção fiscalmente mais responsável.

No mesmo sentido do artigo 14 da LRF, mas com força de dispositivo constitucional, são os artigos 113 e 114 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADTC) da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº. 95/2016 (“PEC do Teto de Gastos). Os referidos artigos que estabeleceram que as proposições legislativas que criem ou alterem renúncias de receitas deverão estar acompanhadas de estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro (artigo 113 da ADTC); e determina a que qualquer proposição legislativa, excetuadas as medidas provisórias, que acarretem aumento de despesa ou renúncia de receita, poderão ser suspensas por até vinte dias, para análise de sua compatibilidade com o Novo Regime Fiscal, mediante requerimento de um quinto dos membros da Casa Legislativa (artigo 114 da ADTC).

Tratam-se de dispositivos cujos mecanismos de controle sobre as renúncias fiscais são até menos rígidos que os previstos ao artigo 14 da LRF, vez que, neste último diploma legal, a renúncia de receitas também pode estar acompanhada de medidas de compensação por meio de aumento de receita.

A despeito disso, o aumento da carga tributária a fim de compensar a renúncia de receitas pelo uso de incentivos fiscais, naturalmente, acarreta na redistribuição do ônus

tributário de um grupo de contribuintes para outro. Se observado o princípio da capacidade contributiva, a carga tributária poderia recair sobre aqueles com maior possibilidade de fazê-lo; contudo, não há garantias nesse sentido, o que pode acentuar ainda mais as problemáticas concernentes à livre concorrência em razão da intervenção estatal.

Embora a LRF, em seu artigo 14 e incisos, apresente alguns mecanismos de controle “*ex ante*” para a renúncia de receitas, a maior problemática acerca da concessão de benefícios fiscais diz respeito ao período posterior à sua adoção, i.e., referentes à verificação do cumprimento de seus objetivos e, portanto, de sua real efetividade. Enquanto na disciplina tributária a principal preocupação seja estabelecer limites ao poder de tributar, porquanto é o contribuinte quem mais é atingido por eventual abuso desse poder; quando se fala em incentivos fiscais, adota-se a lógica inversa, onde o mais importante é coibir privilégios injustificados.

Nesse aspecto, o artigo 70 da CF prevê que a União fiscalizará a aplicação das subvenções e renúncias fiscais no tocante à sua legalidade, legitimidade e economicidade, tanto por meio do Congresso Nacional, quanto pelo sistema de controle interno de cada Poder⁷. Em complemento, o artigo 165, § 6º também prevê algum controle orçamentário sobre as renúncias fiscais ao determinar que, do projeto de lei orçamentária, conste o “*demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia*”.

Observe-se que o artigo 4º, § 2º, inc. V da LRF estabelece diretriz semelhante, mas inovando em relação ao texto constitucional ao acrescentar a “*compensação de renúncia de receita*” em sua redação.

No que diz respeito a órgãos de acompanhamento, o Decreto Federal nº. 9.588/2018, instituiu o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União (CMAS). No que pese tenha sido revogado pelo Decreto nº. 9.834/2019, foram mantidas as diretrizes básicas do projeto original, mas substituindo o CMAS pelo Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAPP), cuja estrutura é composta tanto pelo CMAS, quanto pelo Comitê de Monitoramento e Avaliação de Gastos Diretos. Os nomes, autoexplicativos, demonstram que o propósito do CMAPP é bem mais amplo que do CMAS, o que pode vir a esvaziá-lo em termos institucionais.

⁷ Artigo 70 da CF: “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

Ademais, o CMAS tem mero caráter consultivo, com a finalidade de monitorar e avaliar as políticas públicas financiadas por subsídios da União. O órgão pode solicitar informações a órgãos gestores de políticas públicas financiadas por subsídios da União (art. 5º, inc. III), instituir mecanismos de transparência (art. 2º, inc. V) e encaminhar aos Ministros de Estado dos órgãos que integram sua diretoria propostas de alteração das políticas avaliadas (art. 2º, inc. IV)

Em termos de transparência, o Decreto nº. 9.834/2019 que instituiu o CMAPP, traz dois anexos contendo a listagem de políticas públicas financiadas por benefícios fiscais, e de natureza financeira e creditícia, com a descrição do tipo de renúncia de receita, a legislação autorizativa, o órgão gestor responsável pela concessão do benefício e a indicação de eventual órgão corresponsável.

Não se olvida, entretanto, a vulnerabilidade da referida normativa, vez que, enquanto simples decreto federal, pode a qualquer tempo ser revogado por mera liberalidade governamental. Ademais, enquanto órgão meramente consultivo, seu papel é muito mais informativo do que regulador e, portanto, por si mesmo, não possui função sancionadora ou corretiva, tal qual o TCU, que pode determinar a sustação de atos do Poder Público.

Atualmente, os benefícios fiscais são instituídos sem qualquer prazo de vigência, pelo que tendem a perder sua eficácia, transformando-se não em instrumentos de desenvolvimento e correção de falhas do mercado, mas, sim, em privilégios injustificados. Em razão disso, as leis de diretrizes orçamentárias da União trazem cláusula de vigência de cinco anos para novos benefícios fiscais concedidos por leis federais, a exemplo da LDO de 2019 (Lei nº. 13.707/2018). Contudo, o referido prazo não tem sido cumprido, o que revela a ineficácia das leis de diretrizes orçamentárias (TAMANINI, 2020).

Vale observar que os gastos tributários, diferentemente dos gastos diretos, não são anualmente submetidos ao rito de aprovação do orçamento, o que torna seu controle ainda mais dificultoso e menos transparente.

Contexto ainda mais dramático, talvez, seja o dos benefícios de autofruição, vez que, nessas hipóteses, não há processo concessório, pois, o próprio contribuinte, no momento do cálculo do tributo, verifica o enquadramento na regra de desoneração, cumpre seus requisitos e usufrui o benefício. E mesmo quando a RFB institui a exigência de habilitação prévia, uma vez obtida, o procedimento torna-se automático. Por oportuno, necessário ressaltar que a RFB não possui atribuição de gerência dos gastos tributários, mas tão somente fiscaliza o cumprimento das obrigações tributárias e, se o caso, atua para coibir o usufruto impróprio de benefício por meio de seus órgãos.

Diante disso, não há, hoje, mecanismos de controle consolidados voltados à fiscalização dos benefícios fiscais concedidos pelo Poder Público, tampouco do cumprimento de seus objetivos para eventual e posterior redesenho institucional de suas estruturas, ou mesmo de sua extinção, verificado seu insucesso.

De modo a suprir esse déficit jurídico-administrativo-institucional, há projetos de lei cujo escopo é justamente criar mecanismos de controle e eficiência da transparência dos benefícios fiscais no Brasil em caráter nacional, i.e., vinculando não apenas a União, como também, Estados, Municípios e o Distrito Federal. Como exemplo, cite-se o PL n.º 561/2018, e o PL 41/2019, que buscam alterar a LRF para que nela conste a necessidade do estabelecimento de critérios objetivos de implementação e acompanhamento de benefícios fiscais, bem como estabelecer limites anuais para a manutenção, concessão e ampliação desses incentivos de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial.

Em suma, os projetos de lei pretendem o estabelecimento de critérios de controle para a concessão de benefícios fiscais e, se adotados, de sua vigência, acompanhamento de resultados e posterior revogação; ou mesmo a limitação do poder dos entes federados para a ampliação dos benefícios fiscais já existentes, quando atingido um teto global para o respectivo exercício financeiro.

O PL 561/2018, em particular, sugere a criação de um rol de metas a serem atingidas pelos benefícios fiscais, citando, a título exemplificativo, indicadores como: empregos diretos e indiretos gerados; aumento das exportações e da arrecadação de tributos. O projeto ainda especifica que, para cada incentivo fiscal concedido, deverá ser designado órgão gestor, do Poder Executivo, para seu acompanhamento e avaliação periódica da consecução das metas de desempenho previamente estabelecidas.

A criação de tais mecanismos de funcionalidade e efetividade trariam avanço significativo ao vácuo jurídico que é o controle da concessão e acompanhamento de benefícios fiscais no Brasil. Como se viu, atualmente o ordenamento brasileiro não conta com outros regramentos relevantes dirigidos diretamente ao conjunto dos gastos já existentes. Na ausência dessas regras, os gastos operam dos mais variados modos, alguns mais propensos ao monitoramento e avaliação, outros menos, segundo livre discricionariedade dos integrantes do Poder Público.

Disso se extrai a indispensabilidade de, quando do desenho institucional de um benefício fiscal, sejam analisadas a finalidade da concessão, condições de fruição, prazo de vigência, montante de benefícios concedidos, os sujeitos que deles fruirão e as renúncias de receitas decorrentes dessa política. Ademais, é necessário o acompanhamento permanente dos

incentivos fiscais, a fim de verificar se seus resultados estão sendo atendidos, e, caso contrário, se o mais adequado seria a sua extinção ou reestruturação.

4. DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS: ANÁLISE DOS EFEITOS ANTICONCORRENCIAIS E DA EFICIÊNCIA DO BENEFÍCIO FISCAL

Diante do exposto acerca dos incentivos fiscais, sua forma de implementação no Brasil e, sobretudo, da sua relação com os princípios da neutralidade fiscal e livre concorrência, cabe analisar se a política de desoneração da folha de pagamentos promovida – e ampliada - pelo governo federal desde 2011 encaixa-se na descrição de incentivo fiscal justificável e efetivo, ou se, como tanto outros, tornou-se um privilégio irrefletido que poucos agrada e muitos onera.

A política de desoneração da folha de pagamentos tem sua origem após a crise financeira internacional de 2008/2009, em um contexto de recessão global onde diversos governos implementaram medidas de estímulo ao consumo a fim de aquecer a economia por meio de políticas anticíclicas. No Brasil, na esfera tributária, os dois principais instrumentos de incentivo foram a desoneração do IPI da chamada “linha branca” de eletrodomésticos, a fim de estimular o consumo entre as famílias, e a desoneração da folha de pagamentos, este com o fim de promover o desenvolvimento da indústria nacional e a geração e manutenção de empregos, mas ambas as medidas integrantes do “Plano Brasil Maior” (PBM), resumido enquanto um conjunto de ações para promoção da inovação, aumento da competitividade, desenvolvimento industrial nacional e emprego.

A competitividade dos setores econômicos depende, naturalmente, da carga tributária incidente sobre eles. Assim, se um setor econômico possui grande incidência de tributos, o preço de seus bens e serviços será maior e, portanto, menos competitivo. Nesse sentido, em um contexto de crise econômica e desaceleração do consumo, a premissa inicial é a de que a diminuição da carga tributária sobre a indústria e comércio tornaria esses setores mais competitivos e, diante de preços menores, estimularia o consumo, gerando uma cadeia cíclica de constante aquecimento da economia.

No que diz respeito à diminuição da carga tributária especificamente sobre a folha de pagamento, além de supor-se o efeito de estímulo ao consumo e aumento da competitividade, também se esperaria a manutenção de empregos ou mesmo a abertura de novas vagas, em razão do aumento da demanda e dos menores custos para os empregadores.

Com essas suposições, a política de desoneração da folha de pagamentos foi instituída por meio da Medida Provisória nº. 540/2011, posteriormente convertida na Lei nº. 12.546/2011,

e cuidou de alterar a alíquota patronal original de 20% sobre a folha de pagamentos, para uma alíquota variante de 1% a 2%, e incidente sobre o faturamento ou vendas, criando-se a chamada Contribuição Patronal sobre a Receita Bruta. (CPRB), inicialmente aplicada para um número limitado de setores⁸. A perspectiva era estimular a criação de empregos – não apenas reduzindo-se a alíquota incidente, mas também se alterando a base de cálculo da folha de pagamentos dos salários para a receita efetivamente obtida pela empresa – e o consumo, conforme retro exposto.

Já em 2014, com a Medida Provisória nº. 651/2014, convertida na Lei nº. 13.043/2014, houve uma grande ampliação dos setores beneficiados (de 4 para 56), conseqüentemente aumentando também o valor da renúncia de receitas tributárias, que passou de R\$ 3,6 bilhões em 2012, para R\$ 25,2 bilhões em 2015 – um crescimento de 597,2% em três anos. O número de contribuintes beneficiados, por sua vez, passou de 16,3 mil para 89,8 mil – crescimento de 449,3% no mesmo período (PORSSE, 2019). Segundo o Ministério da Fazenda, o aumento substancial dos setores beneficiados ocorreu porque verificou-se que a distribuição da desoneração foi discrepante entre os setores de mão de obra e os mais intensivos em capital (ME, 2015).

Ainda em agosto de 2015, aprovou-se a Lei nº. 13.161/2015, que aumentou as alíquotas do CPRB de 1% para 2,5% e de 2% para 4,5%, nos setores contemplados, bem como tornou opcional a escolha do regime de contribuição patronal das empresas, de modo que estas pudessem optar pelo sistema de contribuição tradicional, i.e., com a alíquota incidente sobre a folha de pagamento.

Por fim, em 2018, a Lei nº. 13.670/2018 reonerou trinta e nove setores da economia, bem como decretou o fim da contribuição substitutiva para o final do ano de 2020. Com a redação dessa lei, os setores de transporte rodoviário de carga, de comunicação e das empresas que comercializam carnes de animais para consumo permaneceram desonerados.

Embora a lógica inicial da redução da carga tributária sobre os setores produtivos possa sugerir ganhos de competitividade e aumento do consumo, a análise dos componentes da matriz econômica deve ser feita com mais cautela, levando-se em consideração que a economia é um sistema complexo, e que as despesas com a contratação de trabalhadores não são as únicas a influenciarem os custos dos empregadores, o ímpeto de produção nacional, a demanda e o consumo do mercado, ao mesmo tempo em que os gastos trabalhistas não são de uma única natureza. Como exemplos de outros gastos trabalhistas, citem-se os gastos com encargos previstos em lei, como o FGTS; o salário-hora, custos de seleção e treinamento, entre outros,

⁸ Em 2011, os setores abrangidos pela desoneração foram: atividades de tecnologia da informação, call center, indústria de couro, calçados e setor têxtil.

que levam a literatura da economia do trabalho a classificá-los como de natureza quase-variável (DALLAVA, 2014).

Em outras palavras, os encargos com a contratação vão muito além das obrigações tributárias, devendo ser considerados os custos de outras naturezas para a análise dos efeitos de uma política de desoneração da folha de pagamentos (GARCIA; CARVALHO, 2018).

Ainda, os efeitos das políticas econômicas acabam seguindo a máxima newtoniana de produção de efeitos iguais e opostos. Nesse sentido, ao diminuir os encargos tributários para contratação de mais trabalhadores, e sendo esse objetivo bem-sucedido, o corpo laboral amplificado acarretará, conseqüentemente, no aumento desses custos variáveis, como salário hora, contribuições previdenciárias, FGTS, entre outros, de modo que não é claro e direto o efeito sobre o nível de emprego de uma política de desoneração do contribuição patronal (GARCIA; SACHSIDA; CARVALHO, 2018).

A literatura sobre a desoneração da folha de pagamentos sugere que os efeitos dessa política sobre o emprego e salários foram poucos ou inexistentes. Do Carmo (2012), ao explorar os efeitos da desoneração com base nos dados da Pesquisa Mensal do Emprego (PME) do IBGE, não encontrou evidências de que a política tenha gerado aumento da formalização da mão de obra, ou realocação entre os setores da economia. Dallava e Scherer (2014) observaram que o aumento do emprego se deu somente em empresas do setor de informação e comunicação, e de forma muito limitada. Apesar disso, Souza, Cardoso e Domingues (2016) apontaram para efeitos positivos de longo prazo.

Paiva e Ansiliero, ainda em 2009, ao analisar políticas de desoneração sobre a folha de salários, atribuíra o aumento da competitividade das empresas a razões de índole muito mais macroeconômicas, sobretudo ao câmbio e ao preço dos produtos no mercado internacional, do que em razão da redução da carga tributária.

Em estudo mais recente, de 2018, Garcia, Sachsida e Carvalho, pesquisadores vinculados ao IPEA, construíram um cenário contrafactual da desoneração da folha de pagamentos, i.e., um cenário de como seriam os resultados do desempenho do volume de emprego nas empresas contempladas pela desoneração caso esta nunca tivesse existido. Os pesquisadores identificaram que no período pós implementação da desoneração, o emprego nas empresas de setores não desonerados foi superior ao dos desonerados. O índice ainda variou pouco nos períodos pré e pós adoção da desoneração, de 32,72 empregos para 32,77 empregos, Simples, tanto em setores desonerados quando não desonerados.

Os autores concluíram pela ausência de evidências de efeitos positivos da desoneração da folha de pagamentos nas empresas dos setores beneficiados, seja nas empresas com até dez

funcionários, ou naquelas de dez a cinquenta funcionários, em qualquer período analisado (2011-2018). Apesar disso, ao analisarem os efeitos da desoneração sobre a região Norte do Brasil, verificaram algum efeito positivo no ano de 2014, de modo que, apontada essa limitação dos efeitos da política fiscal, pode-se concluir pela sua inocuidade.

Em parecer encomendado pelo governo federal ao Banco Mundial (BM) em 2015, a instituição concluiu de forma semelhante às pesquisas mencionadas. Segundo o BM, embora as despesas com políticas de apoio às empresas tenham crescido rapidamente nas últimas duas décadas, chegando a 4,5% do PIB em 2015, não há evidências de que políticas fiscais como a desoneração da folha de pagamentos tenham sido eficazes em aumentar a produtividade e a geração sustentável de empregos. O BM conclui afirmando que o programa teve pouco ou nenhum impacto na geração de empregos, e que o custo das poucas vagas geradas (ou protegidas) foi muito alto, chegando a ser superior ao triplo do salário pago ao trabalhador, em média.

Conforme aponta Laura Carvalho (2018), diante da expansão massiva dos setores desonerados, tornou-se sem sentido atribuir um caráter industrialista ou de estímulo de setores estratégicos para o consumo da política de desoneração da folha de trabalho. Segundo dados da RFB, os setores de transportes e construção civil tinham, em 2014, mais trabalhadores desonerados do que a indústria de transformação, embora os custos de desoneração para esta, em termos de renúncia de receitas tributárias, fosse de 44,8% do total de renúncias, enquanto o da construção civil era de 11,8% (AFONSO, 2014).

As disparidades entre os custos das renúncias de receitas e a (ausência de efeitos) da política de desoneração da folha de pagamentos decorre precisamente de um desenho institucional de política fiscal que considera apenas e unicamente os custos tributários enquanto relevantes para a indução de comportamentos sociais e econômicos. No caso das indústrias de construção civil e de transformação, por exemplo, há uma grande disparidade entre os salários, o que, em média, aumenta o valor desonerado. Desse modo, embora, proporcionalmente, represente custos maiores para o programa de desoneração, seus efeitos são diminutos ou irrelevantes.

O caso da desoneração da folha de pagamento é emblemático, pois, representa um benefício fiscal cujos efeitos foram irrelevantes, a um custo de dezenas de bilhões de reais por ano, e cujo desenho institucional baseou-se em uma lógica simplista de estímulo ao consumo calçada unicamente na redução da carga tributária, sem considerar a complexidade dos sistemas produtivos. Ademais, trata-se de um exemplo clássico de incentivo fiscal que se tornou permanente, ainda que não sejam observados resultados que compensem os custos das

renúncias tributárias que o financiam – e que poderiam ser fonte de recursos para investimentos ou destinadas a outros setores sociais e econômicos.

O fracasso da política da desoneração da folha de trabalho com o objetivo de estimular a criação de empregos e o desenvolvimento tecnológico nacional pode ser resumido em três razões: (i) ausência de demanda efetiva, pelo que não havia razão para expansão da produção; (ii) endividamento do setor empresarial em razão dos investimentos realizados na década anterior; pelo que as renúncias fiscais serviram para recomposição dos lucros perdidos e (iii) financeirização do setor produtivo nacional, que diante de incertezas econômicas, opta por investimentos mais seguros e de curto prazo, como títulos públicos (CARVALHO, 2018).

Tratam-se de circunstâncias ignoradas pelo Poder Público quando da implementação da política da desoneração das folha de pagamentos, mas que demonstram justamente que a complexidade das cadeias de fornecimento e consumo de bens e serviços não se define pela carga tributária, a despeito de sua influência nos preços de mercado.

Ainda, em atenção aos princípios da neutralidade fiscal e da livre concorrência, há de se questionar porque a desoneração é instituída para alguns setores e não para outros – sobretudo diante da inocuidade de seus efeitos. Com a última alteração legislativa, apenas os setores de transporte rodoviário, comunicação e empresas cujo produto é o comércio de carnes animais para consumo permaneceram desoneradas.

A política de desonerações mais pode ter sua origem na influência e pressão de setores específicos ansiosos para obterem diminuição de custos e incharem suas margens de lucros, do que em uma política fiscal que, racional e efetivamente busque modelar um comportamento social de modo a garantir um bem-estar maior à sociedade em geral.

CONCLUSÃO

As relações entre os princípios da neutralidade fiscal e da livre concorrência, com a introdução de benefícios fiscais enquanto política de intervenção do Estado na economia não são, ao contrário do que inicialmente possa parecer, incompatíveis e antagônicos. Como qualquer princípio, a neutralidade fiscal e a livre concorrência não são limitados e absolutos, mas, sim, servem como norteadores das decisões do Estado, inclusive tendo de ser flexibilizados quando diante de outros princípios e direitos fundamentais.

O mercado, embora tenha a mérito de alocar os recursos de forma mais eficiente, apresenta falhas e pode ser manipulado por agentes com maior poderio econômico de modo a

prejudicar as relações de concorrência e a livre iniciativa. Nesse cenário em que a “mão invisível” do mercado é insuficiente para corrigir distorções, o Estado pode e deve atuar como um agente estabilizador que devolva o equilíbrio às relações econômicas e sociais, reestabelecendo – ou, ao menos, tornando menos falhas – a livre concorrência e a livre iniciativa.

Afastar a atuação do Estado na economia seria afastar a própria proteção de instituições típicas de uma economia capitalista, como a propriedade, a empresa, e o trabalho, já que estão são feitas por órgãos do Poder Judiciário, a partir da legislação produzida pelos Poderes Legislativo e Executivo. A literatura especializada e a história econômica são ricas em exemplos de como o Estado pode ter um papel complementar e até mesmo necessário na regulação das relações econômicas, devendo serem traçados, entretanto, limites para que essa intervenção não seja mais prejudicial do que os problemas enfrentados.

Nesse aspecto, a neutralidade fiscal atua como um parâmetro para fixar limites à atuação do Estado em matéria tributária, podendo ser entendida como uma das limitações ao poder de tributar. Em síntese, as políticas de tributação não podem causar desigualdade de condições entre os *players* e, por outro lado, devem atuar para evitar ou diminuir desequilíbrios já existentes na concorrência. Como se vê, não se trata de uma vedação à tributação, mesmo porque tal seria impossível na atual estrutura do Estado moderno, mas, ao contrário, de utilizar-se da tributação de forma a tornar mais justas e eficientes as relações produtivas no mercado.

Os benefícios fiscais, ao contrário dos tributos propriamente ditos, não possuem um caráter arrecadatório, mas, ao contrário, partem do pressuposto de que a renúncia de receitas tributárias implicará na mudança de comportamentos econômicos e sociais que servirão para o desenvolvimento do Estado. A problemática imposta diz respeito à real necessidade e eficácia dessa política fiscal, sobretudo por implicar na renúncia de receitas públicas, ou seja, em um ônus ao orçamento, impactando outros setores públicos e de investimento; e, via de regra, beneficiar alguns grupos em detrimento de outros, situação que, a depender do desenho da política fiscal, pode levar ao aumento das desigualdades concorrenciais já existentes.

Nesse sentido, a instituição de benefícios fiscais deve se basear em mais do que a mera intuição e senso comum de que a política adotada influenciará positivamente na economia e reduzirá os problemas existentes. De fato, a experiência revela que políticas fiscais são sistematicamente superestimadas em seus efeitos e utilizadas mais como uma forma de agradar setores econômicos e grupos do que como forma de corrigir falhas de mercado, buscar o desenvolvimento nacional e sanar desigualdades sociais.

A legislação brasileira atual é insuficiente ao determinar mecanismos de controle e fiscalização da implementação e acompanhamento de benefícios fiscais. Embora a LRF exerça algum controle indireto sobre as renúncias fiscais ao trazer exigências de metas fiscais para os três níveis de governo (art. 4º, § 1º), tais mecanismos estão mais voltados aos gastos diretos, como os gastos com pessoal, do que com os benefícios fiscais propriamente ditos. E ainda que em seu artigo 14 estabeleça que a instituição de incentivos fiscais deva ser acompanhada de demonstrativos de seu impacto no próximo orçamento; ou de medidas de compensação por meio de elevação tributária, tratam-se de justificativas frágeis e ineficientes.

A simples demonstração de impacto de uma renúncia de receita pública para o próximo orçamento não implica em reconstituição do montante abdicado, ainda que de forma indireta. Simplesmente significa dizer que, para o próximo ano fiscal, haverá menos orçamento. Por sua vez, a recomposição das renúncias por meio da elevação da tributação apenas transfere a carga tributária de um grupo para o outro, e não necessariamente para o grupo social e economicamente mais autossuficiente.

O acompanhamento dos resultados de benefícios fiscais é ainda mais dramático, vez que não há qualquer órgão autônomo e independente com essa função na atual estrutura governamental ou judiciária, o que resulta na instituição de benefícios fiscais “eternos” e ineficientes, e cujos benefícios nenhum grupo quer renunciar, a despeito de seu caráter auxiliar e transitório. Para além do viés orçamentário, a instituição de um sem número de incentivos fiscais pode elevar a regressividade do sistema tributário brasileiro – que já é duramente criticado exatamente por isso – ao beneficiar uma parcela minoritária da população com renda mais alta, bem como aumentar a complexidade da estrutura tributária, o que acaba por elevar os custos para o cumprimento das obrigações fiscais e o risco de evasão e elisão tributária.

Não é por outro motivo que a PEC nº.45/2019, uma das propostas de Reforma Tributária em trâmite no Congresso Nacional, propõe a ausência de qualquer benefício ou diferenciação fiscal, sob o argumento de que os objetivos pretendidos por esses incentivos podem ser atingidos por outros meios, tais como o uso racional de despesas públicas e subvenções diretas aos particulares.

A conclusão que se tira acerca da forma como os benefícios fiscais são instituídos no Brasil, é de que a complexidade das relações econômicas é constantemente ignorada quando de sua adoção – por imperícia ou má-fé dos legisladores – pelo que se atribui uma função de “*Deus ex machina*” à uma política pública com a pretensão de estimular o emprego e a indústria nacional. No entanto, tais políticas são limitadas, na medida em que tratam, fundamentalmente, da alteração de alíquotas, bases de cálculo e renúncias tributárias completas, a fim de auferir

vantagens a alguns setores selecionados, sem considerar os demais aspectos micro e macroeconômicos, como o câmbio, o endividamento de famílias e empresas, o preço dos produtos relacionados ao setor desonerado no comércio internacional, os juros e o próprio orçamento público, que há quase uma década registra déficits, e, ainda assim, as políticas de renúncias fiscais permanecem.

O caso da desoneração da folha de pagamentos é sintomático desse modelo institucional falho e de uma política fiscal ineficiente, mas que ainda se perpetua. Segundo parecer do Banco Mundial encomendado pelo governo federal em 2017, a redução da desoneração da folha de pagamentos poderia gerar uma economia equivalente a 0,4% do PIB.

As experiências internacionais sobre o efeito das isenções tributárias na folha de pagamento indicam que a geração de empregos não é automática, e que depende da intersecção de outras políticas mais voltadas para o mercado de trabalho propriamente dito, e considerando as idiosincrasias das relações produtivas e setoriais do país.

Esses números ajudam a visualizar o impacto orçamentário das políticas de benefícios fiscais - sobretudo da desoneração da folha de pagamentos - ainda que seus resultados sejam inexistentes, inócuos ou, pelo menos, questionáveis. Ao mesmo tempo, revela a lacuna jurídico-administrativa com relação ao acompanhamento e fiscalização de políticas públicas que oneram a sociedade como um todo para beneficiar um número limitado de grupos sem qualquer contrapartida.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. Pinto. V.C. (2014). **Composição da desoneração (completa) da folha de salários**. Texto para discussão n. 41, IBRE-FGV. Disponível em <<https://joserobertoafonso.com.br/desoneracao-previdenciaria-e-setorial-afonso-pinto/>> Acesso em 02/12/2020.

ALEXY, Robert. **Métodos para Resolução de Conflitos entre Direitos Fundamentais**. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2005.

BARROS, Gabriel Leal. **Atualização tributária: a influência e impacto das renúncias fiscais**. Instituto Fiscal Independente, 2017. Disponível em <<https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-07-atualizacao-tributaria-a-influencia-e-impacto-das-renuncias-fiscais-set-2017/view>> Acesso em 28/11/2020

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Cristiano. **A análise econômica do direito tributário**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo/SP: Quartier Latin, 2008, p. 183-207

CARVALHO, Laura. **Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico**. Ed. Todavia, São Paulo/SP, 2018, p. 73-74.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. São Paulo: Saraiva, 1997, v. 3, p. 603

DALLAVA, C. C. **Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o nível de emprego no mercado de trabalho brasileiro: um estudo a partir dos dados da Rais**. São Paulo: EESP/FGV, 2014

DO CARMO, M. S. **Avaliação empírica da desoneração da folha salarial**. 2012. Dissertação (Mestrado) – Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2012.

ELALI, André. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais**. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso em: 27/11/2020.

FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio. **Obrigação tributária acessória e limites da imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado**. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **A intervenção do Estado no domínio econômico e os chamados incentivos fiscais**. In: _____ **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado direitos humanos e outros temas**. São Paulo, Editora Manole, 2007.

FORTES, Felipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. **Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal**. Scientia Iuris, Londrina, v. 14, p. 235-253, nov. 2010. Disponível em <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/7659>> Acesso em 01/12/2020.

GARCIA, Felipe. SACHSIDA, Adolfo; CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de. **Impacto da Desoneração da Folha de Pagamentos sobre o Emprego: Novas Evidências**. IPEA, 2018. Disponível em <https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32196:td-2357-impacto-da-desoneracao-da-folha-de-pagamento-sobre-o-emprego-novas-evidencias&catid=411:2018&directory=1> Acesso em 02/12/2020.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2008

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GRUBER, Jonathan (1997): **The incidence of payroll taxation, evidence from Chile**. Journal of Labor Economics. Vol. 15. No. 3.

KORKEAMÄKI, Ossi; ROOPE, Uusital. **Employment and wage effects of a payroll-tax cut—evidence from a regional experiment**. International Tax and Public Finance, vol. 16, issue 6, 753-772, 2009.

LA GUARDIA, Renata. **Os efeitos da sonegação fiscal na estrutura tributária ótima: experiência brasileira de aplicação das regras de lump-sum taxation**. UC Berkeley: Berkeley Program in Law and Economics, 2007. Disponível em: <http://escholarship.org/uc/item/6995c227>. Acesso em 26/11/2020.

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). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito, 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 30/11/2020.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação (Pós-Graduação em Direito). Faculdade de Direito da UFRGS. Porto Alegre, 2005, 143p. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/5221/000512454.pdf?sequence=1>. Acesso em 27/11/2020.

MF - Ministério da Fazenda. (2015). **Desoneração da folha de pagamento: Estimativa de renúncia e metodologia de cálculo**. Brasília, DF: Receita Federal. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/RenunciaFiscal/Desoneracaodafolha.pdf> [Links]> Acesso em 02/12/2020.

MITA, Enrico de. **O princípio da capacidade contributiva**. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo, Quartier Latin, 2005.

MUNDIAL, Grupo Banco. **Um Ajuste Justo: Análise da Eficiência e Equidade do gasto Público no Brasil**. 2017. Disponível em <<http://documents1.worldbank.org/curated/pt/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>> Acesso em 03/12/2020

NERY JÚNIOR, Néilson. **Princípios do processo civil à luz da Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

OMS. **Who report on the global tobacco epidemic, 2019**. OMS, 2019. Disponível em <https://www.who.int/teams/health-promotion/tobacco-control/who-report-on-the-global-tobacco-epidemic-2019> Acesso em 26/11/2020.

PAES, Nelson Leitão. **Uma análise ampla da tributação de cigarros no Brasil**. Planejamento e Políticas Públicas. IPEA, 2017. Disponível em < <https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/566>> Acesso em 26/11/2020.

PAIVA, L.; ANSILIERO, G. **A desoneração da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos: uma solução à procura de problemas**. Planejamento e Políticas Públicas, Brasília, n. 32, jan./jul. 2009.).

PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Nota Técnica nº. 17 – Gastos (benefícios) tributários – Jun/2018**. Instituto Fiscal Independente, Brasília/DF. 2018. Disponível em < <https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018/view>> Acesso em 29/11/2020.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **O Consequencialismo Decisório e a sua relevância para o Direito Tributário**. RDTA 38-2017. Disponível em < <https://ibdt.org.br/RDTA/38/o-consequencialismo-decisorio-e-a-sua-relevancia-para-o-direito-tributario/>> Acesso em 26/11/2020.

PORSSE, Alexandre Alves. **Análise do Impacto das Políticas de (Des)oneração da Folha de Pagamentos na Economia Brasileira**. Revista Brasileira de Economia, vo. 73, nº. 1. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em < https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402019000100077#fn4> Acesso em 29/11/2020.

RIBEIRO, Marcelo Miranda; GONÇALVES, Oksandro Osdival. **Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito**. Economic Analysis of Law Review. Curitiba/PR. EALR, V. 4, nº 1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; GALESKI, Irineu. **Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

ROSSETI, José Paschoal. Introdução à economia. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SCHERER, C. **Payroll tax reduction in Brazil: effects on employment and wages**. The Hague: ISS, 2015. p. 1-64. (ISS Working Paper Series/General Series, v. 602)

SOUZA, K. B.; CARDOSO, D. F.; DOMINGUES, E. P. **Medidas recentes de desoneração tributária no Brasil: uma análise de equilíbrio geral computável**. Revista Brasileira de Economia, v. 70, n. 1, p. 99-125, 2016.

TAMANINI, Tarcísio Milhomem. **Mecanismos Legais de Controle sobre Incentivos Fiscais**. Revista Direito Tributário Atual, Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Ed. 45, 2020. Disponível em < <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/mecanismos-legais-de-controle-sobre-incentivos-fiscais> > Acesso em 30/11/2020.

TCU. **Qual o valor da renúncia fiscal da União?** Brasília/DF, 2019. Disponível em < https://portal.tcu.gov.br/fatos-fiscais/renuncia_fiscal.htm > Acesso em 29/11/2020.