

# 104

MAIO/JUN 2024

## Coordenadores

### Direito Tributário

Robson Maia Lins

### Direito Financeiro e Finanças Públicas

Francisco Pedro Jucá

## Conselho Científico

Edilberto Pontes de Lima

Ives Gandra da Silva Martins

Marcus Abraham

Paulo de Barros Carvalho

Régis Fernandes de Oliveira

Reynaldo Soares da Fonseca

Ronaldo Chadid

# Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

# Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

---

Ano XVIII – Nº 104

Maio-Jun 2024

---

Repositório Autorizado de Jurisprudência  
Superior Tribunal de Justiça – nº 64/2008

Classificação Qualis/Capes: B2

## Editores

Fábio Paixão – Pilar Jiménez Tello

## Coordenadores

Robson Maia Lins (Direito Tributário)  
Francisco Pedro Jucá (Direito Financeiro e Finanças Públicas)

## Conselho Científico

Edilberto Pontes de Lima – Ives Gandra da Silva Martins  
Marcus Abraham – Paulo de Barros Carvalho – Régis Fernandes de Oliveira  
Reynaldo Soares da Fonseca – Ronaldo Chadid

## Conselho Editorial

Alisson Carvalho Alencar – André L. Costa-Corrêa – André Mendes Moreira  
Antônio Carlos Rodrigues do Amaral – Antonio Jorge Pereira Jr. – Bianor Arruda  
Carlos Mário da Silva Velloso – Cláudio S. Lembo – Clélio Chiesa – Edison Carlos Fernandes  
Edvaldo Pereira de Brito – Erick Macedo – Fernando Favacho – Francisco Rezek  
Georgenor de Sousa Franco Neto – Gilmar Mendes – Horácio Monteschio  
José Augusto Delgado – José Maurício Conti – Kiyoshi Harada – Leandro Paulsen  
Leonardo Buiça – Liziane Angelotti Meira – Lucas Galvão de Britto  
Marilene Talarico M. Rodrigues – Matovanni Colares Cavalcante – Misabel Abreu Machado Derzi  
Monica Herman Salem Caggiano – Newton De Lucca – Paulo Ayres Barreto – Paulo Souto Maior  
Platon Teixeira de Azevedo Neto – Rafael Campos Soares da Fonseca – Rafael Pandolfo  
Regina Helena Costa – Ricardo Anderly – Rogério Vidal Gandra da Silva Martins  
Roque Antonio Carazza – Sacha Calmon Navarro Coelho  
Sepúlveda Pertence – Solon Sehn – Talita Pimenta Félix – Tarek Moussallem  
Thais Xavier Ferreira da Costa – Walter Lobato  
Eduardo Vera-Cruz Pinto (Portugal) – Javier García Medina (Espanha) – João Ricardo Catarino (Portugal)  
Marcos Sacristán Represa (Espanha) – Pedro Carrasco Parrilla (Espanha)  
Pilar Jiménez Tello (Espanha) – Ricardo Rivera Ortega (Espanha)

## Autores colaboradores deste Volume

Alcides Belfort da Silva – Ana Carla Ferreira Santos – André Guilherme de Almeida Cauchick  
Andrea Siqueira Martins – Antônio de Azevedo Mello Neto – Danilo Henrique Nunes  
Davi Barbosa de Azevedo dos Santos – Eduardo Silveira Frade – Francisco Pedro Jucá  
Harrison Ferreira Leite – Isaac Maynard Carvalho Moyses Souza – Ísis Ariana Castro de Melo  
Kiyoshi Harada – Marcus Abraham – Paulo Rogério Venâncio dos Santos – Raphael Silva Rodrigues  
Robson Maia Lins – Silvia Regina Zomer – Tiago Marroco Paim

# Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

Publicação bimestral da Editora Magister em parceria com o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e a Sociedade Brasileira de Direito Financeiro (SBDF) aos quais se reservam todos os direitos, sendo vedada a reprodução total ou parcial sem a citação expressa da fonte.

A responsabilidade quanto aos conceitos emitidos nos artigos publicados é de seus autores.

Artigos podem ser enviados para o e-mail: [editorial@editoramagister.com.br](mailto:editorial@editoramagister.com.br). Não devolvemos os originais recebidos, publicados ou não.

As ementas e acórdãos aqui publicados correspondem aos seus originais, obtidos junto ao órgão competente do respectivo Tribunal.

Esta publicação conta com distribuição em todo o território nacional e poderá ser enviada ao exterior.

A editoração eletrônica foi realizada pela Editora Magister, para uma tiragem de 3.100 exemplares.

---

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

v. 1 (mar./abr. 2007)–.– Porto Alegre: Magister ; São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários/Sociedade Brasileira de Direito Financeiro, 2007.  
Bimestral. Coordenação: Robson Maia Lins e Francisco Pedro Jucá.  
v. 104 (maio/jun. 2024).

ISSN 1981-2221

1. Direito Tributário. Direito Constitucional. Sistema Tributário Nacional. Imposição Tributária. Tributos. Impostos. Taxas. Contribuições. 2. Finanças Públicas. Direito Financeiro. Direito Econômico. Direito Político. Política Tributária. Direito Administrativo. Preços Públicos. Tarifas. 3. Ética Pública. Moralidade Institucional. Ética Fiscal. Moralidade Administrativa. 4. Sociologia Financeira. Psicologia Financeira.

CDU 336.2(05)  
CDU 342+336.1/.5(05)  
CDU 336.2:172.1(05)  
CDU 316.334.2(05)

---

**Ficha catalográfica:** Leandro Lima – CRB 10/1273

**Capa:** Apollo 13

**Editora Magister**

**Diretor:** Fábio Paixão

Alameda Coelho Neto, 20  
Boa Vista – Porto Alegre – RS – 91340-340

# Sumário

## Doutrina

1. Reforma Tributária e Cooperativismo: Reflexões Sobre o Adequado Tratamento Tributário do Ato Cooperativo na Emenda Constitucional nº 132/2023  
*Eduardo Silveira Frade, Robson Maia Lins e Tiago Marroco Paim* ..... 5
2. Os Tribunais Constitucionais Diante do Estado de Necessidade Econômico-Financeiro  
*Marcus Abraham e Andrea Siqueira Martins* ..... 24
3. Renúncia Fiscal e Extrafiscalidade  
*Francisco Pedro Jucá*..... 50
4. A (Des)Necessidade de Convênio Interestadual para a Concessão de Transações e Remissões Relativas ao ICMS: uma Análise dos Incentivos Fiscais à Luz do Constructivismo Lógico-Semântico  
*Silvia Regina Zomer e Ísis Ariana Castro de Melo* ..... 59
5. Neutralidade Tributária e o Direito da Concorrência: Quando Práticas Tributárias São Consideradas Ilícitas Concorrenciais?  
*Harrison Ferreira Leite, Raphael Silva Rodrigues, Isaac Maynard Carvalho Moyses Souza e Antônio de Azevedo Mello Neto* ..... 79
6. Direito de Imagem de Atletas e as Lacunas que Afetam os Direitos de Personalidade  
*Alcides Belfort da Silva, Danilo Henrique Nunes e André Guilherme de Almeida Cauchick* ..... 105
7. O Retrato do Microempreendedor Individual: um Estudo Sobre a Cidade de São Gonçalo dos Campos – BA  
*Davi Barbosa de Azevedo dos Santos* ..... 120
8. Reforma Tributária: os Compilados Estruturais e Pontuais de Intensa Nevralgia a Serem Enfrentados no Novo Modelo Fiscal Brasileiro  
*Paulo Rogério Vênâncio dos Santos* ..... 132
9. A (Não) Aplicação do Princípio da Anterioridade à Cobrança do Difal-ICMS  
*Ana Carla Ferreira Santos*..... 165

## Opinião

1. Em Recente Julgamento o STF Sinaliza a Inconstitucionalidade do Comitê Gestor do IBS  
*Kiyoshi Harada* ..... 174

## Jurisprudência

1. Superior Tribunal de Justiça – Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário Mediante Depósito Integral. Direito Subjetivo do Contribuinte. Superveniência de Sentença sem Trânsito em Julgado. Perda de Objeto do Agravo de Instrumento. Inocorrência. Súmula 735 do STF. Inaplicabilidade  
*Rel. Min. Gurgel de Faria*..... 178
2. Superior Tribunal de Justiça – Repetição de Indébito. Impugnação ao FAT. Suspensão de Exigibilidade do Tributo. Não Ocorrência de Prescrição  
*Rel. Min. Francisco Falcão* ..... 187
3. Superior Tribunal de Justiça – Tribunal de Origem. Aplicação ao Caso Concreto de Entendimento Firmado em Recurso Especial Repetitivo. Idêntica Questão Jurídica. Análise Prejudicada. PIS. Cofins. Creditamento. Alegação de Insumo. Premissa do Acórdão Recorrido. Desconstituição. Cerceamento de Defesa. Não Ocorrência. Produção de Prova. Livre Convencimento do Juiz. Reexame de Fatos e Provas. Súmula 7/STJ. Incidência  
*Rel. Min. Sérgio Kukina* ..... 192

# Renúncia Fiscal e Extrafiscalidade

FRANCISCO PEDRO JUCÁ

*Membro do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT, e Membro de seu Conselho de Orientação. Mestre em Direito pela UFPA. Doutor e Livre-Docente em Direito pela USP. Doutor em Direito pela PUC-SP. Pós-Doutoramento em Direito Público pela Universidade de Salamanca (Espanha); Pós-Doutoramento em Direito Social pela Universidade Nacional de Córdoba (Argentina). Presidente da Sociedade Brasileira de Direito Financeiro. Presidente da Academia Paulista de Letras Jurídicas. Membro da Academia Paraense de Letras Jurídicas. Professor Titular da FADISP, na Graduação, Mestrado e Doutorado. Juiz do Trabalho de 1º Grau, do TRT da 2ª Região. E-mail: francisco.juca@trtsp.jus.br.*

**RESUMO:** A extrafiscalidade pelo uso dos tributos com finalidade além da arrecadatória, em muitas hipóteses se dá por meio da renúncia fiscal, com a redução de receitas públicas, em princípio, pelo que é imperativo o estabelecimento da respectiva compensação. A política econômica e a demanda de recursos precisa estar no quadro do equilíbrio orçamentário entre receita e despesa, inclusive na previsão da receita e das despesas e na execução das despesas. A renúncia fiscal por meio da extrafiscalidade não pode ser origem de déficit, ou se o for, necessário é planejamento de superação definido e aferível.

**PALAVRAS-CHAVE:** Extrafiscalidade. Renúncia fiscal. Equilíbrio orçamentário. Planificação financeira. Déficit orçamentário. Responsabilidade fiscal. Gestão financeira e fiscal. Governança.

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. Direito financeiro e renúncia fiscal. 2. Gestão fiscal e equilíbrio orçamentário. Conclusão. Referências.

## Introdução

Neste brevíssimo estudo, fazem-se algumas reflexões acerca da extrafiscalidade em conjunto com a renúncia fiscal e, o que se ousa entender como racionalidade tributária, considerando as repercussões desse conjunto nas finanças públicas e na gestão econômica, reconhecendo desde logo a incidibilidade e conexão sistêmica inerente a eles.

Com efeito, temos que a finalidade precípua do exercício do poder de tributação que é inerente à face interna da soberania estatal consiste na ob-

tenção dos recursos financeiros necessários à manutenção do aparelho estatal e ao custeio de suas atividades, dos serviços públicos (entendidos em sentido amplíssimo), das políticas públicas de estado e de governo, viabilizando concretamente ao cumprimento das finalidades e da teleologia estatal.

O Estado em nosso tempo tem sobre si um leque amplo de atividades e serviços demandados pela sociedade, aí incluída a realização de políticas econômicas com investimentos públicos infraestruturais, gestão cuidadosa dos ciclos próprios da economia e suas vicissitudes, custeio em ações e políticas de educação, ciência e tecnologia, promoção social, combate à pobreza, bem-estar social e atenção ao desenvolvimento econômico e social, o que hoje tem conteúdo de direito fundamental social.

Toda essa gama de atividades complexas e demandas ingentes exige um volume cada vez maior de recursos financeiros, o que acaba por exercer forte pressão sobre a capacidade contributiva da sociedade e dos indivíduos, forçando, em grau considerável, a condição de consumo e poupança, do que resulta, ao fim e ao cabo senão empobrecimento, pelo menos severa restrição à riqueza.

Com efeito, o quadro confronta a todos e impõe o que se convencionou chamar de “escolhas trágicas”, ao estabelecer a necessária escala de prioridades diante da dura realidade da limitação de recursos e da elasticidade crescente e progressiva das demandas.

Nesse contexto, o arsenal jurídico para a instrumentação das ações é exigido ao máximo, o que, a seu turno, exige com dureza criatividade e serenidade.

## 1. Direito financeiro e renúncia fiscal

Básica e essencialmente o papel atribuído ao Direito Financeiro é o de oferecer a moldura jurídica balizadora necessária à gestão das finanças públicas, e essa gestão, hoje, vai além do formal. É imposição do nosso tempo que essa moldura contemple e se ocupe de que vem sendo denominado de “qualidade da despesa pública”, que consiste na exigência de que todo o qualquer dispêndio claramente resulte em uma resposta útil e concreta, mensurável, num retorno social perceptível, e que a sociedade consiga ter percepção razoavelmente clara.

Tal imposição, mais do que atender àquilo que a boa doutrina jusfinanceira determina, também tem relevante papel político, vez que contribui substancialmente para a legitimação política das ações governamentais, o que a seu turno é contribuição importante para a estabilidade política e social.

Resta claro que a visão contemporânea é necessariamente mais ampla e complexa, e exige que se a faça com a necessária transversalidade, de sorte a consi-

derar todas as implicações e desdobramentos possíveis, como decorrência natural dos fatos sociais e econômicos, naquilo que concerne à dimensão financeira.

Exatamente se precisa ter em vista que a qualidade dos gastos bem assim como a racionalidade da tributação contribuem para oferecer à sociedade a necessária credibilidade nas ações e decisões a respeito, com o que se obtêm o fortalecimento saudável do processo governativo, em consonância com os ditames principiológicos constitucionais, que apontam no sentido da busca pela justiça social, pelo bem-estar social e pelo desenvolvimento.

Com razão, Eduardo Bastos Furtado de Mendonça<sup>1</sup> observa:

Nos últimos anos, tornaram-se comuns as referências a um processo de constitucionalização do direito em geral, bem como as suas implicações sobre inúmeros ramos jurídicos particulares. E mais adiante prossegue: [...] a noção de constitucionalização como releitura da ordem jurídica à luz da constituição. A rigor, essa é uma consequência necessária do reconhecimento da força normativa e supremacia às normas constitucionais, que devem funcionar como padrão de validade e vetor de todo e qualquer ato jurídico.

Não resta dúvida de que toda a ação bem como cada ato do processo de governança, aí incluídos os respeitantes à gestão fiscal e financeira, hão de estar em subordinação e consonância com a determinação constitucional.

Exatamente para dar cumprimento aos mandamentos constitucionais vigentes, toda a ação estatal necessariamente deve estar jungida a severas regras e práticas de boa governança e capacidade de produzir resultados concretos, reais e efetivos, o mesmo se aplicando no que respeita a vida e gestão financeira. Com precisão Marcus Abraham pontua<sup>2</sup>:

Portanto, não basta arrecadar o necessário de forma equitativa e equilibrada. A administração de tais recursos devem ser feita de forma eficiente. E, na mesma linha, sua aplicação precisa ser realizada criteriosamente para que se possa atender às necessidades públicas da maneira mais ampla e satisfatória possível. Sendo assim, não podemos descuidar do tratamento das fontes e mecanismos de arrecadação, nem das formas e escolhas para sua justa e devida gestão e aplicação”. E mais adiante arremata: “Sempre houve maior preocupação com a arrecadação das receitas públicas, especialmente a tributaria, do que com a gestão e a aplicação de tais recursos”. E completa: “A responsabilidade na atividade financeira é requerida em todas as etapas do processo fiscal, desde a arrecadação, passando pela gestão, até a aplicação dos recursos na sociedade de maneira ética, transparente e eficiente”.

1 MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. *A constitucionalização das finanças públicas no Brasil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 123-124.

2 ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. Rio de Janeiro: GenForense, 2021. p. XI-XII.



A essa altura se chama a atenção para uma zona gris, uma área de conexão delicada e complexa entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário; nela, está exatamente aquilo que diz respeito ao que se pode chamar de manejo da extrafiscalidade como instrumento de política econômica, porquanto embora esse manejo esteja, a princípio, diretamente ligado e pertencente ao Direito Tributário, produz efeitos severos e importantes no processo de gestão financeira, com repercussões jurídicas claras e incontornáveis em não havendo o cuidado necessário de guardar coerência e afinidade com a real e efetiva disponibilidade de recursos financeiros, tendo-se em vista a existência de uma “guinada funcional de análise do direito”, que nas palavras de Diego Bonfim<sup>3</sup> consiste em:

[...] não constitui uma escolha arbitrária do intérprete, mas, em verdade, se apresenta como uma necessidade para a correta compreensão do direito, já que este atualmente não se limita a reger retrospectiva e repressivamente as condutas humanas, incorporando objetivos, fins ou programas que devem ser realizados de modo promocional e prospectivo. Estes fins foram positivados, impondo sua avaliação dogmática.

Deve-se acentuar a essa altura, a respeito dessa zona gris referida, que se se entende a natureza do Direito Financeiro como sendo um subsistema especializado da ordem jurídica destinado a disciplinar a gestão das finanças do Estado, incluindo aí o controle dessa gestão, a qualificação das despesas, a responsabilização daqueles que exerçam tal gestão, bem assim como o acompanhamento do que se pode denominar de atos financeiros, entendidos como todos os atos praticados pelos agentes no exercício da gestão das finanças; esse subsistema precisa guardar afinidade com aquele outro concernente à arrecadação dos tributos e de todos os ingressos e receitas, originários ou derivados.

Nitidamente, há um espaço comum entre esses dois subsistemas, de sorte que, o entendemos, na operação de ambos há de ser levada em conta, necessariamente, a relação intrínseca entre eles, ficando claro que, sempre que acontece desconexão tem a consequência do acontecimento de inúmeros e complexos problemas que, pela sua importância e essencialidade ecoam e refletem fortemente em toda a gestão e governança do Estado, causando, sempre, danos graves aos interesses da sociedade e da cidadania.

Dessa feita, considerados os dois subsistemas em funcionamento conjunto e harmonioso, temos a busca pela necessidade de buscar o equilíbrio necessário entre as receitas e as despesas, entendidas as primeiras como “a soma de dinheiro percebido pelo Estado para fazer face à realização dos gastos públicos”, e a despesas “soma dos gastos realizados pelo Estado, para a realização de obras e para a prestação de serviços públicos”, e é necessário o

---

3 BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade, identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 5.

equilíbrio entre elas, porque “A despesa e a receita são duas faces da mesma moeda, as duas vertentes do mesmo orçamento. Implicam-se mutuamente e devem se equilibrar” como ensina Ricardo Lobo Torres<sup>4</sup>.

Afigura-se com nitidez que a extrafiscalidade em toda a sua amplitude, seja nas hipóteses de renúncia fiscal, seja naquelas de agravamento pelo aumento de alíquotas, prazos de recolhimento dentre outras técnicas, pode e deve ser praticada no contexto de política econômica, porém, sem perder de vista, sempre, o impacto causado (sempre e inafastavelmente) nas “duas faces da mesma moeda” antes referidas, sob pena de desarranjo nas finanças com a dolorosa seqüela de danos a tudo e a todos.

É verdade que o núcleo informador das decisões de fixação de despesas tem natureza essencialmente política, resultando de um consenso políticos derivado das disputas internas da sociedade e de seus agentes, manifestada através das instâncias e instituições políticas, clivadas no processo democrático orientador dos governos. Essa característica, todavia, não prescinde e não pode excluir a sua dimensão técnica (hígida) sob pena de comprometimento irreversível da eficácia de todas as ações e atividades pretendidas e realizadas, com danos e prejuízos, tanto imediatos quanto duradouros para a sociedade em seu conjunto, o que sempre gera dificuldades para o equilíbrio institucional e político, tornando, assim, mais complexo e delicado o quadro.

É importante e esclarecedora a lição de Kiyoshi Harada<sup>5</sup> a respeito, quando ensina:

O volume das despesas públicas, em última análise, resulta sempre de uma decisão política, porque a formulação do elenco de necessidades de uma sociedade, a serem satisfeitas pelo serviço público, é matéria que se insere no âmbito de atuação do poder político. A este cabe a formulação da Política Governamental, na qual está prevista a realização dos objetivos nacionais imediatos, objetivos esses eleitos de conformidade com as ideias políticas, religiosas, sociais, filosóficas do momento, a fim de que o plano de ação governamental tenha legitimidade perante a sociedade. Daí porque, ao contrário do que ocorre no setor privado, onde os objetivos são adequados aos recursos econômico-financeiros existentes, no setor público, primeiramente, elegem-se as prioridades da ação governamental para, depois, estudar os meios de obtenção dos recursos financeiros necessários ao atingimento das metas politicamente estabelecidas.

O que precisa ser buscado com empenho real é a busca pela equalização entre receita e despesa, mesmo se se considera, tomando por base a lição de Harada, a equação como sendo despesa e receita.

4 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 185 e 193.

5 HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Dialética, 2023. p. 58-59.

Com efeito, diante do quadro (infundo) de demandas e reivindicações da sociedade, o mais das vezes em competição quase-conflitiva, com o necessário arbitramento político de governantes e agentes representativos institucionais, são construídos e pactuados consensos políticos materializados das escolhas e opções de tudo aquilo que deve ser realizado pelo Estado através das políticas públicas, serviços públicos e ações de governo, os quais implicam no volume das despesas que precisam ser realizadas para seu atendimento.

Razão assiste a Harada quando propõe a inversão da equação, na medida em que a realidade mostra que o ponto de partida é o conjunto das demandas e os seus custos, e daí dá-se busca pela obtenção das receitas necessárias para esse desiderato.

Esse processo todo não pode excluir a preocupação e o compromisso com o equilíbrio entre despesa e receita, o necessário equilíbrio orçamentário, acerca do qual Sousa Franco adverte<sup>6</sup>: “O equilíbrio orçamental e, de todas as regras orçamentais a mais clássica, a mais importante e também a mais controversa”.

No magistério do mestre coimbrão: “Existem três relações possíveis entre receitas e despesas. Se as receitas excedem as despesas, estamos diante de uma situação de superávit; se se igualam, encontramos-nos numa situação de equilíbrio aritmético; e se não chegam a cobrir as despesas, fala-se de déficit”.

E prossegue:

O equilíbrio orçamental pode ser encarado numa perspectiva *ex ante* e equilíbrio *ex post*. No primeiro caso fala-se de equilíbrio do orçamento ou equilíbrio da previsão orçamental, no segundo em equilíbrio da conta ou da execução orçamental. Pode, efetivamente, ter-se registrado um equilíbrio na previsão de receitas e despesas, que por qualquer motivo não veio a encontrar correspondência na execução orçamentária, mostrando a conta de um desequilíbrio numa perspectiva dualista, considerando a previsão orçamental, mas partindo do princípio de que a execução não se afastará dela. Convém, todavia, precisar quando falamos do equilíbrio da previsão (orçamento) ou da realização (conta).

## 2. Gestão fiscal e equilíbrio orçamentário

Convida-se à reflexão sobre a gestão de política econômica que se vale do recurso da renúncia fiscal, concedendo isenção ou redução de tributos, considerando que isso implica na redução de receitas, e, portanto, assim, da disponibilidade de recursos para cobrir as despesas públicas, decorrentes das escolhas políticas relativas às políticas públicas e os serviços públicos.

6 SOUSA FRANCO, Antonio L. de. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 365-366.

Tem-se como certo que a utilização da renúncia fiscal necessariamente há de ter objetivo claramente determinado, aí incluída a previsão de resultados concretos que dela derivam. Caso contrário, teremos claramente um ilícito financeiro, qual seja o desperdício deliberado e estéril de recursos públicos, que não se vai desnaturar pela causa, seja incúria ou inabilidade governamental, ensejando, assim, a responsabilidade política respectiva, com todas as suas consequências jurídico-políticas.

Com isso, resta claro que é indispensável a compreensão sistêmica e transversal proposta ao início, considerando a obtenção de receitas e seus mecanismos (tributação principalmente) e o dispêndio dessas receitas na realização das atividades públicas (de interesse público).

Com essa compreensão, se pretende demonstrar a importância do equilíbrio das contas públicas para o saudável desenvolvimento das atividades estatais voltadas ao bem comum. Claro. A desordem (desequilíbrio) nessas contas limita a capacidade operacional estatal, restringindo as possibilidades de cumprir as suas finalidades e objetivos.

Nessa visão, temos que a utilização da extrafiscalidade como mecanismo de gestão financeira e mesmo econômica quando usada, e acaba por ser indispensável, há de ser feita com a necessária racionalidade com vistas à preservação o equilíbrio. Assim, portanto, ganha importância o mecanismo das compensações, entendido como o rebalanceamento da movimentação financeira e orçamentária, significando que determinada redução de receita seja proporcionalmente compensado por outra receita, ou, a redução de certa e determinada despesa ou conjunto de despesas.

Não se pode e nem se deve excluir, até por imperativo da realidade econômica, social e política, a possibilidade da ocorrência de déficit, em que, como antes se viu, em determinado momento ou circunstância as despesas ultrapassem as receitas – todavia, sempre como exceção, jamais como regra –, porém, é imperativo, nesses casos, a existência de planejamento financeiro para cobrir este déficit, no menor prazo possível.

O mecanismo ou recurso mais usado (com alguma incúria) é a obtenção de crédito, seja através de operações financeiras bancárias, ou pela emissão de títulos da dívida pública. Tais, entretanto, devem ser considerados sempre medidas extremas, considerando que conduzem a tendência de agravar o desequilíbrio, pela necessidade de pagamento da dívida ou resgate dos títulos emitidos, ou pela “rolagem” (dilação temporal) com o custo do serviço da dívida, nos juros e encargos.

Nesse particular, merece atenção especial a necessidade de que o tempo de déficit coberto por endividamento seja o mais curto possível, e, também, impondo a necessidade de uma planificação e gestão de sorte a superar a situação de maneira adequada.

Nesse aspecto, a política econômica, de investimentos diretos e indiretos, que tem imenso impacto nas finanças, precisa estar inserida no quadro orçamentário atentando para o equilíbrio. É fato que algum endividamento pode (e até mesmo é necessário) ter o destino de investimento produtivo, com retorno em bens e serviços, direta ou indiretamente, daí a necessidade indeclinável de planificação, demonstrando exatamente o retorno, o tempo, os objetivos e finalidades do investimento feito. Naturalmente que essa visão traz em si caráter de tecnicidade, excluindo o voluntarismo imediatista, por isso mesmo egoisticamente leviano e nocivo a todos os títulos.

O instrumento jurídico do ordenamento brasileiro nesse particular é a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, acerca da qual, Tathiane Piscitelli se pronuncia<sup>7</sup>: “A responsabilidade fiscal e, assim, o uso do dinheiro público, é um princípio que permeia a Lei de Responsabilidade Fiscal (...) Trata-se de assegurar que o gasto público seja realizado dentro de certos limites e de acordo com regras estritas que, não cumpridas, acarretam sanções aos entes públicos”.

Na visão que se propôs o conteúdo do conceito de responsabilidade fiscal vai além daquilo que se tem como legalidade formal, ou estrita submissão à forma legal estabelecida – o estritamente vinculado –, vai ao conteúdo do ato financeiro praticado considerando suas finalidades, objetivos, fundamentos justificadores, possibilidade real de controle substancial, mensuração de resultados, percepção social de efeitos. Nessa concepção, os atos de gestão fiscal, compreendido o binômio arrecadação e realização de despesa, estão incluídos na sua integralidade no conteúdo do conceito tal como se o propõe.

## Conclusão

A conclusão necessária é a de que a responsabilidade fiscal tendo um conteúdo mais amplo e profundo alcança todos os atos da gestão fiscal e financeira do Estado, bem como os agentes que os praticam, sejam eles administrativos ou políticos, daí porque a utilização do recurso da extrafiscalidade de tributos e as renúncias fiscais necessariamente hão de levar em conta o imperativo do equilíbrio orçamentário, com a previsão de mecanismos compensatórios e de rebalanceamento.

É fato que a concepção da vida e da gestão financeira do Estado tendo essencialmente viés político, conduz a que as demandas sociais clivadas no processo democrático de construção de consensos, dita os objetivos a alcançar, as demandas a atender e, conseqüentemente, as políticas públicas e serviços públicos a serem realizados; é necessário, todavia, ter em conta, que o quadro geral das demandas evidencia o volume de recursos necessários, a partir do que acontece a busca por tais recursos através de meios tributários (principal-

---

7 PISCITELLI, Tathiane. *Direito financeiro*. São Paulo: GenAtlas, 2023. p. 39.

mente), para a necessária cobertura das despesas daí decorrentes, e essas não de estar inseridas na capacidade contributiva da sociedade e da cidadania, da economia em geral, sob pena de converter-se em entrave ao processo econômico e de desenvolvimento.

Dessa forma, o equilíbrio orçamentário é imperativo para a vida financeira saudável do Estado e da sociedade, e como tal deve ser tenazmente buscado, pelo que a ocorrência de déficit precisa ser planejada especialmente no que respeita a sua superação em tempo útil, especialmente quando é feita a utilização de crédito público em qualquer de suas formas, vez que esse recurso gera custos, que a seu turno oneram e pesam no Orçamento, favorecendo a acentuação do déficit (se não há cuidados necessários), pela pressão exercida sobre o quadro das despesas públicas com o pagamento da dívida ou sua rolagem com o custo do serviço dela (juros e encargos).

Assim, a proposição e a reflexão que se faz é de que a utilização da extrafiscalidade, mormente com a renúncia fiscal, deve e precisa ser feita com moderação, equilíbrio e racionalidade, sob pena de se tornar muito mais um veneno do que um remédio.

---

TITLE: Tax exemption and extrafiscality

ABSTRACT: Extrafiscality through the use of taxes for purposes other than collection, in many cases occurs through tax waivers, with a reduction in public revenue, in principle, so it is imperative to establish the respective compensation. Economic policy and the demand for resources need to be within the field of a balanced budget between income and expenditure, including the estimate of income and expenditure and the execution of expenditure. Tax waivers through extrafiscality cannot be the source of a deficit, or if it is, there must be a defined and measurable plan for overcoming it.

KEYWORDS: Extrafiscality. Tax waivers. Budgetary balance. Financial planning. Budget deficit. Tax responsibility. Financial and fiscal management. Governance.

---

## Referências

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. Rio de Janeiro: GenForense, 2021.
- BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade, identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Dialética, 2023.
- MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. *A constitucionalização das finanças públicas no Brasil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.
- PISCITELLI, Tathiane. *Direito financeiro*. São Paulo: GenAtlas, 2023.
- SOUSA FRANCO, Antonio L. de. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2015.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

Recebido em: 06.06.2024

Aprovado em: 17.06.2024