

DISCIPLINAMENTO DAS RENÚNCIAS DE RECEITAS FEDERAIS – INCONSISTÊNCIAS NO CONTROLE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

Maria Emilia Miranda Pureza

Consultora de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados¹

O conceito de renúncia de receita fiscal é algo que envolve elevado grau de subjetividade. A necessidade de estabelecer uma linguagem comum quando se trata de identificar e avaliar o conjunto de incentivos fiscais em vigor na economia brasileira tem levado o próprio Poder Executivo Federal a rever conceitos consagrados e alterar suas projeções de renúncia de receita tributária.

RESUMO

Por meio deste trabalho, busca-se abordar o tema da concessão de benefícios fiscais no Brasil, tendo como foco central de análise o marco legal e conceitual que regula a aprovação desse tipo de matéria no âmbito do Congresso Nacional. Serão mencionadas as dificuldades decorrentes da falta de uma linguagem comum quando se trata de definir os elementos caracterizadores dos incentivos fiscais e da renúncia de receita daí decorrente, trazendo prejuízos à atividade parlamentar e comprometendo a consistência das informações prestadas pelo Poder Executivo. Visando contribuir para o aprimoramento conceitual da matéria, será feito um breve relato das principais vertentes de pensamento adotadas em países da OCDE e referendadas pelo FMI e pela CEPAL como um meio de padronizar internacionalmente as melhores práticas de gestão e transparência fiscal. Nesse contexto, surge o conceito de “gasto tributário”, entendido como uma modalidade de alocação de recursos públicos financiada por desonerações do sistema tributário e não pelo orçamento. No Brasil, já foram incorporadas algumas das práticas aplicadas pela OCDE, na forma de um conjunto de normas que regulam a concessão e divulgação de benefícios, salientando-se, contudo, o não cumprimento dessas práticas por estados e municípios, inclusive os de maior porte. A partir de uma breve análise crítica do arcabouço legal em vigor, são oferecidas algumas sugestões de aprimoramento da legislação e de controle sobre o gasto tributário.

Palavras-Chave

Benefício-fiscal; incentivo-fiscal; renúncia de receita orçamentária; gasto tributário; Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei de Responsabilidade Fiscal.

¹ A autora agradece a Eber Zoehler Santa Helena, Consultor de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados e Coordenador de Exame de Adequação Orçamentária e Financeira, pelas valiosas sugestões e comentários apresentados, sem, contudo, responsabilizá-lo pelas falhas remanescentes.

1. Da oportunidade e relevância do tema

Ao longo da última década presenciamos um desempenho vigoroso da arrecadação tributária, notadamente das receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal. Durante o período 1995-2005, a carga tributária total passou de 28,5% do PIB para 37,4% do PIB, um aumento explicado, preponderantemente, pelo incremento observado das receitas federais de quase sete pontos percentuais em relação ao PIB.

Essa evolução retrata a intensidade do esforço fiscal a que tem sido submetida a economia brasileira, num processo que, seguramente, já atingiu seus limites e que vem prejudicando as perspectivas de crescimento econômico e de inserção competitiva do setor produtivo nacional frente aos bens importados.

A forma como se distribui esse ônus tributário depende de escolhas e decisões políticas e econômicas assumidas pelo Poder Público que necessariamente devem passar pelo crivo da sociedade, por intermédio de seus representantes no Congresso Nacional. Por isso, tão importante quanto acompanhar a evolução da carga tributária é monitorar a condução da política tributária em seu sentido mais amplo, inclusive identificando os setores que são objeto de tratamento tributário diferenciado e favorecido.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2007 prevê que o valor da renúncia de receita decorrente de benefícios tributários na esfera federal deverá alcançar a cifra de R\$ 64,9 bilhões, correspondendo, portanto, à parcela de 2,82% do PIB, ou cerca de 12% de tudo que deverá ser arrecadado em 2006, à título de impostos, taxas e contribuições sociais, inclusive a previdenciária. O quadro abaixo mostra como estão

Previsão de Benefícios Tributários Por Principais Setores Beneficiados - Exercício de 2007
Em R\$ Milhões

Setor	II	IRPF/IRRF	IRPJ	IPI	PIS	CSSL	COFINS	INSS	Total Setorial
Micro e Pequenas Empresas			3.602		1.081	1.748	4.732	4.940	16.103
Entidades s/ fins lucrativos			2.279			1.164	2.574	4.751	10.768
ZFM	1.514			5.879					7.393
Agricultura e Agroindústria					900		4.007	1.970	6.877
Desenv. Reg. (Adene/Ada e Fundos)			4.521						4.521
Despesas Médicas		2.271							2.271
Informática				1.887	54		251		2.192
Medicamentos					299		1.649		1.948
Assist. Médica a Empregados			1.883						1.883
Indenização/Recisão Trabalhista		1.299							1.299
Aposentadoria por Moléstia Grave		1.046							1.046
Empr. Montadoras	630			357					987
Despesas com Educação		986							986
Contribuintes de 65 anos ou mais		958							958
Apoio à Cultura e Ativ. Audiovisual		92	751						843
Total da Amostra (A)	2.144	6.652	13.036	8.123	2.334	2.912	13.213	11.661	60.075
Total Geral do Tributo (B)	2.272	7.560	15.259	8.357	2.377	2.958	13.351	12.138	64.272
A/B (%)	94,4	88,0	85,4	97,2	98,2	98,4	99,0	96,1	93,5

Fonte: Informações Complementares - PLDO/2007

distribuídos setorialmente os benefícios relativos ao principais tributos federais.

Nota-se que apenas três segmentos – o das micro e pequenas empresas, o das entidades sem fins lucrativos e o das empresas industriais localizadas na Zona Franca de Manaus - são responsáveis por 53% do total da renúncia de receita tributária na esfera federal. Para se ter uma idéia da ordem de grandeza desse número, seu montante equivale ao valor total da dotação orçamentária em 2006 para os Ministérios da Educação,

Transportes e Integração Nacional. Se considerarmos o setor agrícola e agroindustrial, que também tem sido fortemente aquinhado com benefícios fiscais, notadamente após a recente redução a zero da alíquota do PIS e da COFINS para gêneros alimentícios, teríamos, apenas para essa rubrica, um valor de renúncia fiscal suficiente para cobrir todas as despesas de 2006 com o programa orçamentário “Atenção Básica em Saúde”.

Uma importante inovação contida no Projeto da Lei Orçamentária de 2007, foi a inclusão de quadro especificando o valor dos benefícios e subsídios financeiros e creditícios concedidos pela União Federal. Os dados demonstram que, também nesse campo, o volume da renúncia de receita fiscal é significativo, conforme pode ser verificado abaixo:

**Previsão de Benefícios Financeiros e Creditícios
Exercício de 2007**
R\$ Milhões

Setor	Valor
FCVS e Outros Subsídios Habitacionais	13.450
Agricultura e Agroindústria	6.806
Financiamento ao Setor Produtivo	4.273
Desenvolvimento Regional (Fundos Const.)	4.180
Subsídios à População de Baixa Renda	1.767
Setor Exportador	1.034
Total da Amostra	31.510
Total Geral	33.110

Fonte: PLOA/2007.

A mensuração do sistema de benefícios tributários em vigor é especialmente útil para identificar os objetivos e interesses que orientam a política tributária e em que medida as propostas em vias de aprovação se encaixam nos objetivos e prioridades já definidos. Atualmente, o Senado discute a aprovação do Projeto de Lei Complementar nº 100/2006, que dentre outras coisas amplia o regime de tributação favorecido das micro e pequenas empresas (SIMPLES), passando a incorporar no universo de beneficiários uma variada gama de empresas prestadoras de serviços, inclusive os prestados por profissionais liberais, o que deverá elevar em cerca de 1/3 a renúncia de receita tributária incorrida atualmente com o SIMPLES na sua versão original. Até que ponto esse acréscimo se justifica para um setor que já absorve cerca de 25% do valor total de benefícios tributários na esfera federal é uma questão em aberto. A inexistência de um debate mais circunstanciado sobre essa e outras opções de política fiscal tende a prejudicar a coerência e racionalidade das decisões e abre espaço para que prevaleça o posicionamento defendido pelos grupos de pressão mais fortes e articulados².

² Cabe, aqui, registrar que o regime de tributação implantado pelo SIMPLES, sem dúvida alguma, tem o grande mérito de viabilizar a sobrevivência de milhares de micro e pequenas empresas, geradoras de emprego e renda, além de tornar possível a incorporação de um enorme contingente de trabalhadores no mercado formal. Trata-se de um regime de tributação que, originalmente, buscava alcançar as micro e pequenas empresas que assumem riscos de mercado e que operam em regime de competição com empresas de maior porte e renda. Tal aspecto levou a que alguns especialistas questionassem a percepção do SIMPLES como

Este trabalho não tem a pretensão de avaliar a política de incentivos praticada no país. Nosso objetivo encontra-se em estágio bem mais preliminar, consistindo em abordar as dificuldades de conceituação e os vazios existentes no tratamento legal e teórico atribuído ao tema, em grande parte, devido ao pouco interesse que o mesmo desperta, até mesmo entre especialistas da área de finanças públicas, apesar do enorme custo fiscal envolvido.

2. Controvérsias Conceituais

A legislação brasileira, especialmente após a edição da Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), introduziu mecanismos de controle mais rigorosos sobre a concessão de medidas de desoneração tributária, visando, acima de tudo, resguardar o equilíbrio financeiro do Estado. Porém, o texto legal ressentiu-se de uma certa subjetividade, que tem permitido uma razoável margem de interpretação sobre o conceito de benefício tributário, levando a que persistam inúmeras dúvidas sobre se um determinado tratamento tributário efetivamente representa um benefício no sentido estrito do termo.

Tal fragilidade conceitual reflete-se nas próprias informações divulgadas pelo Poder Executivo que são utilizadas pelo Congresso Nacional como embasamento para a análise dos agregados orçamentários. A cada ano, por ocasião da apreciação do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, o governo federal elabora quadros demonstrativos detalhados do conjunto de benefícios tributários, cujos valores acham-se subestimados por não incluírem determinados incentivos, particularmente no âmbito do imposto de renda da pessoa jurídica. Entre os principais incentivos não computados como tal pelo governo federal, cumpriria citar a isenção do IRPJ na distribuição de lucros e dividendos e a dedução dos juros sobre o capital próprio das empresas da base de cálculo do imposto. O elemento caracterizador destes benefícios é o tratamento tributário diferenciado concedido a uma determinada classe de contribuintes - os acionistas.

No caso da isenção da distribuição de dividendos, um argumento comumente utilizado pelos que rejeitam considerá-lo como um benefício é o de que o lucro que deu origem à distribuição de dividendos já teria sido tributado quando do recolhimento do imposto de renda. Portanto, a referida isenção teria apenas o cunho de evitar uma indesejável bitributação. Contudo, há um equívoco nessa interpretação, pois o lucro apurado pela empresa e distribuído aos acionistas não corresponde necessariamente ao lucro real tributável. Há várias possibilidades de dedução e de créditos acumulados, o que faz com que o lucro que serviu de base para a apuração de dividendos seja muito superior àquela que serviu de base para a apuração do imposto de renda. A mesma ressalva também se aplica à dedução de juros sobre o capital próprio.

Quando se observa a série histórica do quadro de benefícios tributários elaborado pela Secretaria da Receita Federal³ é possível identificar mudanças drásticas no perfil de sua distribuição por tributo, indicando explicitamente a falta de consistência das

benefício fiscal. Para esse grupo, o SIMPLES seria um regime de incidência próprio para a micro e pequena empresa, instituído para ajustar a tributação à capacidade econômica desse universo empresarial. Ao longo do tempo, o público alvo do SIMPLES foi se alargando, passando a abrigar um contingente muito mais amplo e eclético de beneficiários.

³ Encontrado em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2005/DGT2005.pdf>

informações ali contidas, motivada por uma conceituação flexível e mutante para esse indicador.

Sob esse aspecto é ilustrativo citar o caso do imposto de renda da pessoa física, que já se notabilizou, no passado, por representar quase 50% do total de incentivos tributários (ou cerca de 0,87% do PIB), mas que, em 2005, registrou uma queda de sua participação para 19% (ou 0,32% do PIB). Uma redução assim tão expressiva não foi originada pela supressão de benefícios concedidos, até porque, ao longo desse período, as alterações nas regras de tributação da pessoa física traduziram-se em vantagens para o contribuinte, como os reajustes na tabela de incidência e dos limites de dedução. Na verdade, o menor peso do IRPF no conjunto de benefícios decorreu exclusivamente de uma avaliação mais criteriosa, em que se deixou de considerar a faixa de isenção como renúncia de receita fiscal.

Portanto, o conceito de renúncia de receita fiscal é algo que ainda envolve um certo grau de subjetividade, sendo raramente possível encontrar dois especialistas em finanças públicas que possuam o mesmo entendimento sobre esse tema. A diversidade de concepções, que, a princípio, pode parecer salutar num contexto de discussão teórica, pode se tornar prejudicial quanto se trata de tomar decisões minimamente consistentes em relação a políticas públicas que envolvam a concessão de incentivos ou benefícios fiscais.

Por outro lado, a inexistência de uma definição precisa dos elementos caracterizadores da renúncia de receita fiscal, dificulta o seu monitoramento, pois dá margem à apuração de números que guardam falhas de consistência ao longo do tempo, comprometendo a credibilidade das informações prestadas pelos órgãos públicos encarregados de sua apuração.

3. A Evolução do Conceito de Renúncia Fiscal ou Gasto Tributário

3.1. A Experiência Internacional

A renúncia fiscal, quando concebida como uma modalidade de alocação dos recursos públicos, gera um custo fiscal que, em muitos casos, é comparável ao de uma programação orçamentária, podendo, inclusive ser substituída por gastos diretos do poder público. Devido a essa característica, tem se tornado comum atribuir-lhe a denominação de “gasto tributário”, um conceito ainda pouco difundido no Brasil, porém bastante utilizado em vários países da OCDE.

Este enfoque foi originalmente formulado, em 1967, por Stanley Surrey, então Secretário de Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos EUA, referindo-se, especificamente, a dispositivos existentes na legislação do imposto de renda, que não faziam parte da estrutura do imposto e que asseguravam uma redução da carga tributária.

A introdução desse conceito permitiu identificar uma modalidade de gastos governamentais financiados por meio de desoneração tributária, e, que nessa qualidade, deveriam integrar o processo de discussão e elaboração orçamentária, permitindo que os seus vários componentes fossem avaliados à luz das prioridades nacionais. Nos Estados Unidos, atualmente, o método utilizado para alcançar esse objetivo consiste em classificar os gastos tributários com os mesmos códigos de programação aplicados às despesas orçamentárias convencionais, permitindo mensurar com maior facilidade e precisão o ônus

fiscal envolvido em determinada atividade estatal. Contudo, a metodologia estadunidense peca pela reduzida abrangência, pois esses dados referem-se apenas ao imposto de renda.

Inúmeros países da OCDE adotaram essa abordagem conceitual da renúncia fiscal e passaram a elaborar orçamentos dos gastos tributários em bases anuais, visando conferir maior transparência às políticas fiscais e tributárias implementadas por seus governos. Contudo, ainda não existe uma uniformidade internacional na definição da metodologia de apuração de renúncia fiscal/gasto tributário, o que tem prejudicado a realização de estudos comparativos. Uma das principais divergências reside no nível de abrangência dos tributos considerados: alguns países consideram apenas os impostos sobre a renda (EUA, Irlanda e Portugal), outros incluem os impostos sobre vendas e sobre o valor agregado (Austrália e Canadá), e outros como o Brasil incorporam em seus cálculos os benefícios previdenciários.

Algumas iniciativas importantes passaram a ser adotadas mais recentemente por organismos internacionais como a OCDE, a CEPAL e o FMI, visando difundir, em âmbito mundial, a prática de apuração dos gastos tributários e estimular a sua inserção na lei orçamentária em bases anuais. Porém, suas recomendações não possuem o grau de detalhamento que possibilite uma harmonização mínima de conceitos e das metodologias de apuração adotadas.

A iniciativa mais importante, do ponto de vista de seu poder de influência, partiu do FMI, com a edição, em 1998, do “Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal” onde são especificadas as boas práticas relacionadas à qualidade das informações fiscais. A instituição recomenda a inclusão no orçamento de demonstrativos das principais renúncias de receitas fiscais do governo central, contendo o custo estimado de todas as rubricas, o objetivo da política pública, sua duração e uma relação dos beneficiários a que se destina⁴.

A OCDE também desenvolveu um conjunto de diretrizes inscritas no documento Transparência Fiscal – As Melhores Práticas da OCDE⁵, que, por sua vez, emanam de uma coletânea de práticas já adotadas por alguns de seus países membros. Com conteúdo semelhante ao do FMI, tais diretrizes registram que a quantificação da renúncia fiscal ou gasto tributário deve partir da identificação de uma estrutura tributária de referência, que reflita a sistemática de incidência conforme a regra geral. A renúncia fiscal corresponderia, assim, aos desvios em relação a esta estrutura referencial. O custo estimado do gasto tributário por área funcional deve constar das informações suplementares ao orçamento, de tal forma que, na medida do possível, esses dados sejam incorporados às discussões relativas às despesas gerais, a fim de melhor embasar as escolhas orçamentárias.

Atualmente, a prestação de informações sobre renúncias fiscais por meio da peça orçamentária é prática adotada na Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Portugal e Suécia. Uma pesquisa realizada em 1999 revelou que três quartos dos países da OCDE declaram suas renúncias fiscais regularmente, sendo que, dentre estes, a metade o faz por meio da documentação orçamentária.

⁴ “Manual Revisto de Transparência Fiscal”, disponível em www.imf.org.

⁵ “Transparence Budgetaire – Les Meilleures Pratiques de l’OCDE”, disponível em www.oecd.org.

Ressalte-se que na Alemanha, as despesas diretas e os gastos tributários são divulgados num “relatório de subsídios”, abrangendo todas as formas de apoio não só na esfera federal, como também no âmbito das unidades territoriais. O relatório alemão é extremamente completo e bem circunstanciado, pois abrange todos os impostos diretos e indiretos, classificados por setor econômico e, dentro de cada setor, por tipo de imposto. Os relatórios de subsídios são submetidos à apreciação da Câmara Federal, onde passam por diversas comissões. e são também apreciados pelo tribunal de contas.

Grau semelhante de detalhamento foi introduzido na Áustria, que chega a classificar as informações por tipo de imposto, por código da função e por beneficiário.

3.2. A Experiência Brasileira

No Brasil, os primeiros esforços no sentido de quantificar e divulgar os benefícios tributários foram realizados pela Secretaria da Receita Federal em 1984, por meio de estudo, em que foram listadas as leis de concessão de incentivos no âmbito do imposto de renda, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de importação. Já no ano seguinte ao da promulgação da Constituição de 1988, o orçamento da União passou a conter demonstrativo de benefícios tributários, cumprindo de forma tempestiva o ordenamento previsto no art. 165, § 6º, que obriga o encaminhamento, por meio da peça orçamentária, de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.⁶

A primeira lei de diretrizes orçamentária, editada para orientar a elaboração da peça orçamentária de 1991, inaugurou a determinação do art. 165, § 6º da Constituição recém promulgada, sem, contudo, preocupar-se em conceituar o termo, o que somente ocorreu, bem mais tarde, na LDO de 2004.⁷

Também em 2004, a SRF passou a contemplar o conceito de gasto tributário, com a edição do Demonstrativo de Gastos Tributários, em substituição ao antigo Demonstrativo de Benefícios Tributários⁸. As informações aí contidas buscam atender, ainda parcialmente, o padrão de detalhamento sugerido pelo FMI, mediante a classificação do gasto tributário por função orçamentária, por tipo de receita e por modalidade de benefício. O documento da SRF esclarece que não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários. Isso somente ocorreria se os países pudessem definir uma estrutura normal de tributação, que funcionasse como uma

⁶ Como já mencionado, a exigência de elaboração de demonstrativo de benefícios financeiros e creditícios somente foi cumprida com o encaminhamento da PLDO-2007.

⁷ Lei nº 10.707, de 30.07.2003:

“Art. 91. São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins do art. 8º, VI, e do art. 90 desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visam atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

⁸ Demonstrativos dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária - (Gastos Tributários) – 2004. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/Bens.Tributarios/2004/DGT2004.pdf.

estrutura de referência, que permitisse identificar os desvios caracterizadores de um regime de tributação diferenciado e favorecido. Como os países possuem sistemas de tributação com características diversas, é muito difícil definir, na prática, uma estrutura normal de tributação.

No modelo brasileiro, o gasto tributário é considerado como uma alternativa às ações políticas de governo, visando a promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas por intermédio do sistema tributário. Seriam, portanto, desonerações voltadas às seguintes finalidades: a) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo, b) compensar ações complementares às funções típicas de Estado, desenvolvidas por entidades civis, c) promover a equalização das rendas entre as regiões, e d) incentivar determinado setor da economia⁹.

É importante notar que nem todo benefício tributário enquadra-se no conceito de gasto tributário, por outro lado nem todo gasto tributário era considerado como benefício nos quadros anteriores a 2004.¹⁰

No âmbito do Poder Legislativo, o conceito de gasto tributário foi incorporado à Lei de Diretrizes Orçamentárias, a partir do exercício fiscal de 2005, prevalecendo a concepção de que gasto tributário e benefício de natureza tributária são sinônimos.

No que tange à LRF, a percepção da renúncia fiscal como um gasto é perceptível quando se compara os Capítulos III e IV, que tratam respectivamente da Receita e da Despesa Públicas. Em ambos os casos, prevalece a regra geral que condiciona a aprovação de medidas que acarretem renúncia de receita ou aumento de despesa à apuração do custo envolvido para os cofres públicos e à adoção de medidas de compensação que assegurem a consecução das metas fiscais previstas na LDO.

Contudo, os termos da LRF são sempre mais rigorosos quando se trata de estabelecer controles sobre o aumento da despesa. Nessa linha, tem-se o art. 19, que define limites para os gastos com pessoal, art. 21, que impede o aumento despesas com pessoal no último semestre do mandato do titular de Poder ou órgão, ou, ainda, o art. 42, que veda contrair despesa nos dois últimos quadrimestres do mandato, sem suficiente disponibilidade de caixa. A questão que se coloca é: porque não estender o mesmo tratamento para a concessão de benefícios fiscais? A eliminação dessa brecha da legislação viria justamente no sentido de fortalecer a noção do gasto tributário, gasto camuflado que não se submete ao crivo anual do Congresso Nacional, e coibir práticas políticas nefastas adotadas com o objetivo de ampliar apoios e contribuições para as campanhas eleitorais.

4. O Tratamento da Renúncia Fiscal no Brasil

A necessidade de estabelecer uma linguagem comum quando se trata de identificar e avaliar o conjunto de incentivos fiscais em vigor na economia brasileira tem

⁹ op.cit.

¹⁰ Um exemplo de benefício que não se configura como gasto tributário são as isenções de imposto de renda sobre remessas de lucros e dividendos para o exterior e a dedução do pagamento de juros sobre o capital próprio.

levado o próprio Poder Executivo Federal a rever conceitos consagrados e, como consequência, alterar suas projeções de renúncia de receita tributária.

A LRF, em seu art. 14, § 1º enumera as várias situações em que se verifica a “renúncia de receita”; são elas: a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Portanto, longe de esgotar o tema, a conceituação adotada pela LRF é bastante abrangente e subjetiva, dando margem a interpretações as mais variadas, que fatalmente acirram divergências entre os analistas, que por dever de ofício, esforçam-se por identificar o tênue limite que às vezes separa uma proposição legislativa adequada e compatível, do ponto de vista orçamentário, de outra que não cumpre nenhum desses requisitos.

Ainda assim, a LRF enfrentou o tema com um grau de profundidade inédito em nosso sistema jurídico, ao introduzir mecanismos de controle não apenas sobre o gasto público, mas também sobre o gasto tributário. Nesse contexto, o art. 14 dessa lei introduziu uma nova variável no processo de formulação da política tributária, representada pela submissão forçada do agente público às restrições orçamentárias e financeiras do erário¹¹

Por este diploma legal, cabe ao proponente do benefício definir medidas compensatórias, contra eventual impacto sobre as metas de resultado fiscal, as quais somente poderão decorrer de aumento de receita proveniente de elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo e majoração ou criação de tributo e contribuição. Trata-se de aliar perdas permanentes de receitas com ganhos de mesma natureza, que representem uma efetiva garantia do ingresso de recursos no longo prazo. Por isso, renúncia de receita fiscal não se compensa com cortes de despesas e nem mesmo com o alargamento natural da base

¹¹ “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:

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. “

tributária em razão de crescimento da economia, o que torna politicamente mais difícil o cumprimento dessas condições.

O termos do art. 14 explicitam o custo financeiro associado ao benefício fiscal, o qual, cedo ou tarde, deverá ser coberto pelos demais segmentos não alcançados pelo incentivo, na forma de um aumento da carga tributária. E a mensuração dos valores envolvidos na renúncia fiscal é, na verdade, a melhor forma de subsidiar os membros do Poder Legislativo, a quem caberá decidir sobre a pertinência e/ou prioridade de sua concessão.

A verdade é que se esse artigo, fosse integralmente cumprido pelas várias instâncias de poder nas três esferas de governo, ocorreria uma verdadeira revolução na forma como são aprovadas as leis e definidas as políticas de incentivo fiscal e crédito no país. Ainda persiste uma forte resistência em se fazer cumprir os ditames do citado artigo 14, pois isso implica atribuir um ônus político à autoridade que propõe a concessão do benefício, impondo-lhe a tarefa de compensar a perda de receita.

Esta fórmula representa um instrumento de controle social valioso sobre a criação do gasto tributário, porém, na prática, as decisões políticas tendem a prevalecer, sendo relativamente comum a implementação de medidas de desoneração tributária, inclusive sob a forma de medidas provisórias editadas pelo governo federal, sem a devida observância do art. 14 da LRF¹². A fim de contornar tais exigências, adotam-se interpretações criativas para compensar a renúncia de receita e, assim, afrouxar o compromisso do proponente com a adequação orçamentária e financeira da proposta de desoneração.

4.1. A Renúncia Fiscal Segundo a LRF e sua casuística

A LRF consagra a interpretação de que para existir renúncia de receita há que existir tratamento tributário diferenciado para um determinado grupo específico e limitado de contribuintes.

Em razão dessa interpretação, excluem-se do rol de benefícios tributários sujeitos às regras do art. 14 da LRF, as propostas que visam corrigir efeitos inflacionários e adequar a incidência do tributo às variações no valor real de sua base de cálculo. Como a intenção é assegurar a estabilidade do ônus tributário suportado, não por alguns, mas por todos os contribuintes não há porque entendê-la como um favorecimento fiscal.

Exemplo clássico desse tipo de benefício é a correção da tabela de incidência do imposto de renda da pessoa física, cujos efeitos alcançam todo o conjunto dos contribuintes desse imposto. Ressalte-se, porém, que um ajuste seletivo da mencionada tabela, envolvendo unicamente os contribuintes até determinada faixa de renda, seria

¹² Operando como um filtro adicional contra esse tipo de ilegalidade, o Regimento Interno da Câmara dos Deputados atribui à Comissão de Finanças e Tributação e, em determinados casos às Comissões Especiais, a tarefa de se pronunciar acerca da adequação orçamentária e financeira de toda proposição encaminhada à Casa. É compatível a proposição que não conflite com as normas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias, da lei orçamentária anual e demais proposições legais em vigor. É adequada a proposição que se adapte, se ajuste ou esteja abrangida pelo plano plurianual, pela lei de diretrizes orçamentária e pela lei orçamentária anual. Quando constatada a inadequação orçamentária e financeira do projeto, este é rejeitado sem passar pela apreciação de mérito.

considerada uma renúncia de receita, cuja aprovação necessariamente ficaria condicionada aos cumprimento do art. 14 da LRF.

Assim, as propostas que beneficiam todo o universo de contribuintes de um determinado imposto, apesar de representar uma perda de arrecadação inegavelmente maior e mais danosa aos cofres públicos do que medidas de caráter mais localizado ou restrito, não é encarada, na LRF e nem mesmo na LDO, como um benefício passível de rejeição por inadequação orçamentária, mesmo que represente forte ameaça às metas de resultado fiscal, podendo, eventualmente, ser aprovado, sem qualquer tipo de mensuração de seu impacto sobre as contas públicas.

Felizmente, para o erário, são poucos os casos em que é possível conceder um benefício em âmbito tão generalizado, como é o que se observa para os contribuinte do imposto de renda da pessoa física. Contudo, interpretações capciosas podem ser utilizadas para viabilizar a aprovação, por exemplo, de projetos envolvendo a concessão de incentivos para determinado segmento produtivo, com base na alegação de que todos os produtores daquele setor estariam sendo alcançados. A rigor esse entendimento não deve prosperar, pois tal incentivo não atende ao requisito da generalidade.

Outro elemento a considerar são as iniciativas que propõem ampliação de prazo de recolhimento de tributos. Também neste caso, tem-se uma regra geral, que afeta o cronograma de ingresso de receitas fiscais e beneficia fortemente o contribuinte. Contudo, não se verifica renúncia de receita no sentido prescrito pela LRF, dado que não se altera o regime de apuração do tributo e nem se configura caráter de excepcionalidade de sua incidência para diferentes contribuintes. O mesmo entendimento também pode ser aplicado às propostas que visam reduzir a carga tributária em razão da essencialidade do produto, quando o princípio da seletividade integra norma instituidora do tributo.

5. Falhas e omissões do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Como toda legislação pioneira, a LRF apresenta brechas que demandam aprimoramento. Atualmente, existem 80 projetos de alteração da LRF em tramitação na Câmara dos Deputados, porém apenas três versam sobre o tema da renúncia de receitas fiscais, o que demonstra um certo grau de desconhecimento em relação aos problemas que cercam a matéria.

Talvez uma das principais falhas do art. 14 da LRF seja o fato de contemplar unicamente a renúncia de receita tributária. Isso restringe o seu foco apenas aos benefícios relativos a impostos e taxas, um universo que, no caso do orçamento federal, alcança somente 30% do total das receitas correntes¹³. Ficam de fora, portanto, as receitas de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços e outras receitas correntes, o que por si representa uma enorme brecha da legislação. A fim de contornar esse problema a LDO federal passou a estender as exigências do art. 14 às leis ou medidas

¹³ A LRF distingue as receitas tributárias das receitas de contribuições, conforme depreende-se de seu art. 2º, inciso IV:

“ Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

*.....
IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:*

provisórias que concedam ou ampliem incentivo de natureza financeira ou patrimonial. Porém, como se vê, o seu texto não consegue dirimir, de forma peremptória a dúvida acerca da inclusão ou não das receitas de contribuições (que, na LRF, não são classificadas como receitas tributárias).

Outro aspecto que também está a merecer aprimoramento na LRF refere-se à possibilidade de lei federal conter matéria potencialmente causadora de perda de arrecadação de tributos de Estados e Municípios, incidindo na denominada isenção heterônoma, faculdade legislativa muito utilizada pela União no ordenamento pré Constituição de 1988, hoje vedada expressamente pelo art. 151, III¹⁴. Sobre este aspecto a LRF silencia, provavelmente com amparo no pressuposto de que a norma constitucional já trata suficientemente da questão.

Entretanto, na prática, tem-se verificado, no âmbito do Congresso Nacional, a tramitação de inúmeras normas que direta ou indiretamente afetam a arrecadação dos principais impostos estaduais e municipais, sem que sobre elas recaiam as condições e exigências impostas pelo art. 14 da LRF. Geralmente, são projetos de lei complementar, regulando o regime de incidência do ICMS estadual e do ISS municipal, seus fatos geradores ou mesmo a cobrança por substituição tributária, cujo impacto sobre os níveis de arrecadação raramente é mensurado.

Sob o ponto de vista puramente lógico, seria recomendável remendar o dito vácuo legal, estendendo para as proposições legais que afetam as finanças estaduais e municipais o mesmo tratamento aplicável aos projetos que afetam o orçamento federal.

Contudo, esse tipo de iniciativa enfrenta acirrada oposição do governo federal, com base no entendimento de que a União passaria a ser obrigada a compensar financeiramente Estados e Municípios, sempre que fossem aprovados projetos de lei ou editadas medidas provisórias causadoras renúncia direta ou indireta de receitas desses entes federativos..¹⁵

À rigor, a leitura do art. 14 não dá sustentação a tal interpretação, pois, como já afirmamos, a renúncia de receita somente pode ser compensada por meio de aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo ou majoração ou criação de tributo ou contribuição, recursos estes, que em nosso entendimento, deveriam provir do próprio caixa estadual ou municipal e não do federal. Contudo, ainda assim, persiste a enorme dificuldade política de impor restrições à atuação do poder público federal para implantar propostas de cunho nacional que afetam as finanças dos entes subnacionais.

Um caso particular que em muito reforça os argumentos utilizados pelo Poder Executivo refere-se à Proposta de Emenda Constitucional nº 283/2005, da Reforma Tributária, que ao buscar padronizar, em nível nacional, a sistemática de incidência e as alíquotas do ICMS deverá provocar perda de receita para alguns estados, os quais poderiam argüir judicialmente seus direitos a compensações. Da mesma forma, desonerações no imposto de renda e no IPI, também estariam sujeitas a questionamentos, por acarretarem

¹⁴ Art. 151. É vedado à União:

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

¹⁵ Lei nº 11.178, de 20 de setembro de 2005 – Razões de Veto ao art. 99, § 2º.

reduções nas transferências constitucionais a estados e municípios. Tem-se assim um curioso conflito de interesses entre União, Estados e Municípios, que foi estrategicamente ignorado pelas regras saneadoras da LRF, mas que em algum momento terá que ser enfrentado e devidamente equacionado.

6. Aperfeiçoamento do Controle do Gasto Tributário.

A renúncia de receita fiscal, considerada como uma das formas possíveis de aplicação dos recursos públicos, busca objetivos econômicos e sociais que não estão definidos na peça orçamentária e nem se submetem à avaliação anual de prioridades que compõe o debate e as deliberações do Poder Legislativo a cada exercício fiscal.

Ainda que os incentivos e benefícios fiscais obrigatoriamente passem pelo crivo do Congresso Nacional, conforme prescreve o art 150, § 6º, da Constituição Federal, é certo que, na tradição brasileira, estes acabam assumindo o formato de benesse eterna, pois uma vez inseridos no sistema tributário nacional ali tenderão a permanecer para todo o sempre. São muito raros os casos de benefícios concedidos por prazo determinado e muito mais raras ainda as iniciativas legais que tenham por objetivo suprimir benefícios já existentes. Essa característica do sistema brasileiro torna especialmente delicada a concessão de incentivos fiscais e reforça a necessidade por um maior rigor na sistemática de sua aprovação.

A inexistência de qualquer tipo de avaliação a cerca da eficiência e dos efeitos econômicos do rol de incentivos em vigor, em condições que permitam minimamente aferir se foram alcançados seus objetivos e reais destinatários tem representado um foco de grande desperdício de recursos públicos. O único episódio conhecido envolvendo revisão de incentivos fiscais ocorreu com a promulgação da atual Constituição¹⁶, em cujo art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias foi exigida a confirmação, em lei, dos incentivos fiscais de natureza setorial concedidos nas três esferas de governo.

No âmbito federal, a Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, elaborada pelo Poder Executivo, restabeleceu vários incentivos fiscais. É interessante notar que os incentivos revalidados eram, em sua esmagadora maioria, dirigidos ao setor exportador e ao atendimento de importações realizadas por entidades sem fins lucrativos ou de interesse educacional, cultural, científico e tecnológico. A Exposição de Motivos, apresentada quando do envio do projeto de lei à Câmara dos Deputados, informava que o objetivo maior do governo era o de recompor o equilíbrio financeiro do setor público. Em vista disso, o critério que norteou a proposta foi o de apenas restabelecer incentivos cuja supressão

¹⁶ ADCT:

Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§ 3º - Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.

poderia afetar de forma negativa e ampla o funcionamento do sistema econômico¹⁷. Esse tipo de medida, mantendo-se circunscrita a um grupo restrito de beneficiários, cumpriu o papel inovador de impor aos agentes públicos a tarefa de reavaliar e hierarquizar prioridades.

Vale notar que a Lei nº 8.402/92 chegou, mesmo a extrapolar o mandamento constitucional ao estabelecer um prazo de dois anos para que o Poder Executivo submetesse os incentivos restabelecidos a uma nova apreciação pelo Congresso Nacional. Não é ocioso registrar que esse dispositivo jamais foi cumprido.

Em período mais recente, a mais importante inovação acerca desse tema encontra-se na LDO de 2006, na forma de um dispositivo muito pouco divulgado e com amplas chances de se tornar mais um no extenso rol das normas “que não pegaram”. A regra contida no art. 99, § 3º (e já incorporada ao Projeto de LDO - 2007 em tramitação no Congresso Nacional) estabelece prazo máximo de vigência de cinco anos para as normas legais, inclusive medidas provisórias, que acarretem renúncia de receitas da União ou vinculem receitas a despesas órgãos ou fundos. Com isso, busca-se tornar temporária a força cogente das normas legitimadoras dos gastos tributários, mitigando-as e permitindo sua reavaliação periódica

É interessante notar que esta norma atribuindo ao agente público a obrigação de restabelecer o incentivo fiscal ou a vinculação de receita, caso se conclua pela pertinência de sua manutenção no sistema tributário e orçamentário. Contudo, há que reconhecer que estas disposições não vêm sendo devidamente cumpridas pelo Poder Legislativo e nem pelo Poder Executivo, haja vista as inúmeras medidas provisórias e projetos de lei de desoneração tributária recentemente aprovados sem a definição de cláusula de vigência máxima.

Em suma, pode-se afirmar que a renúncia fiscal é uma das formas mais complexas e menos transparentes de alocação de recursos públicos, pois além de não se submeter ao crivo anual da aprovação orçamentária, sua efetiva aplicação depende de avaliações e decisões que geralmente extrapolam a esfera pública, sendo definidas de forma dispersa no âmbito dos beneficiários privados, em condições que nem sempre se coadunam com os objetivos mais amplos da política econômica.

7. Considerações Finais.

A LRF trouxe inegáveis avanços sobre a sistemática de acompanhamento, controle e avaliação dos gastos públicos, tendo, inclusive, inovado ao estabelecer critérios mais rígidos para a concessão de incentivos tributários que impliquem renúncia de receita fiscal.

Esta nova abordagem vincula-se à interpretação, atualmente consagrada na área de finanças públicas, de que determinados benefícios fiscais correspondem a gastos governamentais indiretos que afetam os orçamentos públicos de forma semelhante a uma despesa orçamentária regular, porém, sem o mesmo grau de transparência desta última, cujos beneficiários são mais facilmente identificados nos sistemas de administração financeira. De fato, os chamados “gastos tributários” não estão especificados na lei

¹⁷ Exposição de Motivos nº 122, de 29 de abril de 1991. Publicado no Diário do Congresso Nacional, de 9 de maio de 1991; p. 5.699.

orçamentária, mas sim num incomensurável conjunto de normas, algumas delas sem possuir hierarquia de lei, que contribuem eficazmente para formar a enorme colcha de retalhos em que se transformou o sistema tributário nacional.

A LRF já foi duramente criticada por alguns setores políticos em razão da excessiva rigidez com que estabeleceu mecanismos de disciplina fiscal, envolvendo metas, limites e procedimentos para os gastos públicos nas três esferas de governo, estipulando penalidades em caso de descumprimento. Essas vozes críticas foram perdendo sua força em razão do enorme apelo popular de uma legislação que se propunha a sanear as finanças públicas e estabelecer as bases de um movimento nacional pela moralização e transparência da gestão pública.

Devido a isso, qualquer proposição que vise alterar o termos da LRF não raro é vista com desconfiança, como se os objetivos moralizadores e saneadores da legislação estivessem irremediavelmente ameaçados pela inclusão de novas brechas e ressalvas. Na verdade, essa preocupação não é de todo infundada, porém, tendo completado seis anos de vigência, já é possível identificar algumas falhas na lei que demandam urgente aprimoramento.

Sob o ponto de vista das condições prévias para a concessão de incentivos fiscais, que é o que nos interessa neste texto, caberiam as seguintes sugestões:

Como primeiro passo, faz-se necessário compatibilizar o escopo da legislação à norma constitucional, exigindo-se a elaboração de relatórios que abranjam todas as formas de apoio federal, envolvendo benefícios de caráter tributário, creditício, financeiro e patrimonial. Particularmente, no que tange aos benefícios de caráter tributário, a LRF deve deixar explícito que esse universo abrange as contribuições sociais e econômicas, para fins de aplicação das disposições do art. 14.

Apesar de as disposições da LRF aplicarem-se às três esferas de governo, é notório que as regras para a concessão de benefícios fiscais não vêm sendo devidamente cumpridas pelas unidades subnacionais. Esse tipo de controle deve ser exercido pelos respectivos Tribunais de Contas, a quem cumpriria também exigir de estados e municípios a publicação anual de demonstrativo de benefícios fiscais, conforme exigência inscrita no art. 165, § 6º da Constituição Federal.

A excessiva subjetividade de alguns conceitos adotados na LRF tem ensejado algum grau de arbítrio na aplicação da lei. Sob esse prisma, é de grande importância aprimorar a definição de gasto tributário, o qual não se confunde com a de benefício fiscal. A noção do gasto tributário vincula-se estreitamente com uma determinada ação governamental que deixa de ser executada diretamente pelo Poder Público, mas que produz impacto orçamentário, nem sempre adequadamente avaliado e monitorado pelos órgãos da administração fazendária.

O recolhimento de tributos é o preço da cidadania. A legislação deve evitar que determinados benefícios fiscais se integrem de forma permanente no sistema tributário, sendo, portanto recomendável adotar cláusulas com vistas à sua extinção gradativa ou o seu restabelecimento, desde que por meio de nova aprovação legislativa. Ao mesmo tempo, há que propor a inclusão de um novo parágrafo ao art. 14, tornando nulas as concessões de benefícios tributários no último ano do mandato do Presidente da República, dos Governadores e Prefeitos. Adicionalmente, seria conveniente introduzir a possibilidade de

compensar a renúncia de receita com reduções de despesas obrigatórias continuadas, bem como ao longo do próprio processo orçamentário, por meio de emendas redutoras de receita.

Por fim, a adoção de práticas que assegurem a necessária transparência e responsabilidade fiscal é algo que não depende apenas da existência de regras claras e objetivas, disciplinando os atos de gestão pública e aplicando punições em caso de descumprimento. A experiência indica que as regras podem ser contornadas e as restrições, facilmente burladas quando é frágil o comprometimento dos formuladores de políticas públicas com a disciplina fiscal, e quando inexistente a participação da sociedade organizada no acompanhamento e validação de tais políticas.

Para que essa consciência seja alcançada é imprescindível a abertura de informações por parte das administrações fazendárias federal, estadual e municipal, das Secretarias de Orçamento, do BNDES, do Banco do Brasil e outras instituições oficiais de crédito, de tal sorte que instituições independentes de pesquisa, analistas tributários e estudiosos interessados no tema possam avaliar o montante da renúncia fiscal e, assim, realizar análises mais circunstanciadas sobre a eficiência e efetividade das políticas de concessão de incentivos em vigor no país.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Beghin, N. “*Gastos Tributários Sociais de Âmbito Federal: Uma Proposta de Dimensionamento.*”, mimeo. Disponível em: www.unafisco.org.br/tributacao/47/report2.htm.
- Bordin, L.C.V. “*ICMS, Gastos Tributários e Receita Potencial*”. Menção Honrosa no VIII Prêmio de Monografias do Tesouro Nacional, 2003.
- Fundo Monetário Internacional - FMI (2001). “*Manual Revisto de Transparência Fiscal*”, mimeo Disponível em: www.imf.org.
- Governo do Canadá. “*Tax Expenditure and Evaluations.* Disponível em www.fin.gc.ca/2005.
- Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal. “*Demonstrativo dos Gastos Tributários Indiretos de Natureza Tributária- 2005.*” Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/Bens.Tributarios/2005/DGT2005.pdf.
- Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento – OCDE (2001). “*OECD Best Practices for Budget Transparency*” Disponível em : www.oilis.oecd.org
- Vasconcelos Jr, C.V. “*Benefícios Tributários*”. Tributação Em Revista, n.44, abril a junho de 2004, pp.6-15.