

Renúncia de receita: repercussão da Lei de Responsabilidade Fiscal

Tatiana de Oliveira Takeda

Advogada.

Mestranda em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento. Professora do Curso de Direito da Universidade Católica de Goiás (UCG).
Analista do TCE/GO.

Resumo: A renúncia de receita é um instrumento político e econômico bastante utilizado pelos governos com o objetivo de incentivar atividades econômicas específicas ou alavancar o desenvolvimento de regiões mais carentes. O governo, ao renunciar parcelas de impostos que lhes são devidas, procura induzir a iniciativa privada a alocar recursos próprios nos diversos empreendimentos incentivados, aumentando o total dos recursos disponíveis para investimento. Com o fito de refletir sobre essa renúncia que, se mal dirigida, pode vir a se tornar uma verdadeira despesa propriamente dita, o presente artigo vem fazer uma sucinta análise da renúncia de receita dentro dos limites delineados pela legislação brasileira.

Palavras-chave: Renúncia; Receita; Limites; Responsabilidade fiscal; Constituição Federal.

1. Introdução

Quando a lei exige a efetiva arrecadação de todos os tributos, não basta dispor de toda uma estrutura de normatização legal, previsão e planejamento de todos os tributos da competência constitucional. Deve, além disso, possuir alguma arrecadação concreta que justifique monetariamente a existência do tributo.

Pode-se entender, então, por efetiva arrecadação o manifesto esforço do administrador público em arrecadar os tributos de sua competência. Faz-se tal ressalva em virtude da possibilidade de ocorrerem situações em que, por razões alheias à vontade da

Administração, o valor do tributo não venha a ingressar nos cofres públicos, embora tenha o agente público adotado todas as providências cabíveis.

A receita tributária é oriunda da cobrança dos tributos em geral, englobando impostos, taxas e contribuições de melhoria que são pagas pelos contribuintes em razão de suas propriedades, rendas, atividades, operações financeiras e dos benefícios diretos e imediatos que recebem do Estado. Essa receita tributária decorre do poder que o Estado tem de exigir da população prestações pecuniárias destinadas ao custeio das atividades gerais para atender ao interesse público.

No afã de encontrar um meio que pudesse contribuir para o desenvolvimento econômico do País, auxiliando empresários em especial que necessitassem de incentivo, sem entretanto prejudicar os cofres públicos e os demais contribuintes de determinado seguimento, a Constituição Federal, especificamente no § 6º do artigo 195, veio determinar que o orçamento anual se faça acompanhar de um demonstrativo, no qual a Administração revele as conseqüências fiscais da renúncia de receita.

Por muitos anos, a renúncia de receita foi utilizada sem qualquer critério de avaliação da efetividade. Ela era expressa mediante lei específica e o contribuinte identificado, ou tácita, operada pela omissão do administrador no exercício de sua competência tributária.

Destarte, mister se fez a criação de uma lei que viesse legitimar esse instituto, bem como limitar sua aplicação, de forma a garantir que seria usada em benefício dos que realmente dela necessitam e sem provocar uma despesa inútil ao erário e ao interesse público.

Com arcabouço na CF/88, o legislador criou a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

Hoje, a LRF é uma importante ferramenta gerencial a serviço da administração pública. Ela harmoniza e consolida muitos dos objetivos do processo de mudança do regime fiscal empreendido nas últimas décadas no Brasil. É consequência de um longo processo de evolução das instituições orçamentárias do País, que gerou na sociedade a percepção de que o governante não deve gastar mais do que arrecada e deve administrar de forma responsável os escassos recursos públicos.

Aliás, este preceito, embora em tônica nos últimos anos, não precisava de uma nova lei para dizer que não se deve gastar além de sua receita. A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, e a própria CF/88 já diziam isso. Entretanto, o que diferencia a LRF é a sua rigidez e, sobretudo, a punição por sua infringência.

Veja-se que a lei em comento, em seu art. 11, estabelece como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional dos respectivos entes da Federação. Em outras palavras devem União, Estados e Municípios arrecadar valor monetário (devidamente instituído em lei e tecnicamente previsto) para cada uma das modalidades de tributos que a Constituição Federal lhes atribui (competência para instituir, nos termos de seu artigo 145).

No que toca especificamente ao instituto em estudo, asseverase que a LRF, ao contrário do que muitos entendem, não veio proibir a adoção de mecanismos que importem em renúncia de receita, mas sim exigir o cumprimento de certos requisitos ali previstos. Ela veio legitimá-la, trazendo transparência e avaliação de desempenho na sua aplicação.

De acordo com a LRF, a renúncia de receita compreende benefícios que correspondam ao tratamento diferenciado aos contribuintes, que importem em redução de valores dos tributos. No caso da Lei Fiscal, estão compreendidos no conceito a anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção de

caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições. (art. 14, § 1º)

A fim de fazer um breve estudo sobre a imperiosa necessidade de incentivar atividades econômicas específicas e de proporcionar o desenvolvimento de regiões despojadas, sem onerar o erário público e com olhos aos pressupostos constitucionais, o presente artigo dissertará sobre o poder-dever de tributar do Estado que pode vir a conceder renúncia fiscal, mas que de forma alguma pode vir a ferir princípios e dispositivos constitucionais que serviram de arcabouço para a criação da LRF.

2. O poder-dever de tributar do Estado

Costuma-se dizer que a chamada “Atividade Financeira do Estado” tem por preocupação os estudos e pesquisas voltadas para a obtenção de recursos financeiros pelo Poder Estatal e sua respectiva aplicação no provimento das necessidades públicas, compreendidas estas, hoje, como o conjunto das situações fático-jurídicas ansiadas pela comunidade administrada como ideal para a solução dos problemas coletivos ou, na culta linguagem de Aliomar Baleeiro, trata-se de “toda aquela de interesse geral, satisfeita pelo processo do serviço público”¹. O próprio mestre leciona, na mesma obra, que a “Atividade Financeira do Estado” consistiria naquela que exerce o Poder Público “para obter dinheiro e aplicá-lo ao pagamento de indivíduos e coisas utilizadas na criação e manutenção dos vários serviços públicos”², desta forma vinculando a uma idéia contraprestacional a própria atividade estatal.

Não há dúvidas de que um dos cânones da existência do Estado moderno é a prestação de serviços públicos. Aliás, sobre o assunto, Maria Sylvia Zanella Di Pietro ensina que “a administração pública abrange o fomento, a polícia administrativa e o serviço

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*, 1995, p. 02.

² BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*, 1995, p.02

público"³, não desconhecendo a autora que alguns doutrinadores ainda reconhecem como essencial integrante da lista a atividade estatal de intervenção. Na prestação de serviços públicos, encarados como um dos meios pelo qual o Poder Público realiza seus fins, consistindo o mais importante deles a satisfação das necessidades públicas, o Estado auferir receita e, administrando-a, converte-a na prestação de serviços dirigidos ao público.

Sensível a aspectos fáticos de tal jaez, motivou-se o legislador constituinte derivado a alterar a Constituição Federal de 1988 para que em seu texto incluisse norma de obediência irrestrita e obrigatória, dirigida ao Poder Público em todas as suas esferas políticas, limitando o comprometimento das receitas públicas, dando um relevante passo na eliminação de um dos maiores abusos praticados por administradores menos comprometidos com as já citadas necessidades públicas.

Como exemplo, cita-se o art. 169 da Constituição Federal que, alterado pela Emenda Constitucional nº 19/98, adquiriu, com seu novo texto, e principalmente com o advento da LRF, o *status* de norma diretora na definição e na execução orçamentária, impondo aos administradores e legisladores uma atuação conjunta na contenção dos gastos públicos com pessoal, dadas as severas sanções previstas para o descumprimento dos postulados normativos tratados.

Assim sendo, tributo não deve ser entendido como uma mera obrigação do cidadão, mas como o preço da cidadania. A receita pública é fundamental para o desenvolvimento econômico, social e cultural do país. Todo um conjunto de serviços – educação, saúde, previdência e assistência social, transporte, segurança, comunicações, entre outros – depende da ação do Estado e, portanto, da sua receita.

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, 2001, p. 59.

3. A renúncia de receita segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal

A LRF faz alusão à renúncia de receita em seu artigo 14⁴. Veja-se o que dispõe:

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 de 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 o seu § 1º;

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

⁴ GOMES, Afonso. *Lei de Responsabilidade Fiscal*, 2006, p. 91.

Sobre o artigo suso mencionado, os autores Carlos Motta, Jorge Jacoby, Jair Santana e Léo Alves tecem entendimento em preclara obra publicada⁵:

Estabelece condições restritivas para concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita (a figura da renúncia é bem definida no § 1º). O ato deverá estar acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro em três exercícios: o de início de vigência e os dois subsequentes; e ainda, deverá atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias. Caso a renúncia tenha sido considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, e não afete as metas de resultados fiscais, o proponente deverá comprová-lo mediante demonstrativo (inciso I). Em caso contrário, o proponente deverá indicar as medidas de compensação (ou seja, aumento da receita) nos três exercícios considerados (inciso II). Nesta hipótese, o ato só terá efeito após implementadas tais medidas (§ 2º). Seguem-se as exceções indicadas (§ 3º e incisos).

Assim, num primeiro passo, interpretada de acordo com a LRF, a renúncia de receita compreende benefícios que correspondam ao tratamento diferenciado de contribuintes e que importem em redução de valores dos tributos.

Ora. A renúncia de receita compreende sim uma situação em que o ente federativo abdica do direito de arrecadar parte das receitas de sua competência (envolvendo perda fiscal), pela concessão de benefícios a grupo de pessoas ou contribuintes.

Embora os objetivos da renúncia de receita sejam públicos, por natureza, as atividades necessárias a sua consecução nem sempre são executadas por agentes do Estado, e os instrumentos utilizados para programação e controle não são os orçamentos dos entes políticos, de investimento das estatais ou da seguridade social.

⁵ MOTTA, Carlos Pinto Coelho; SANTANA, Jair Eduardo; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby e ALVES, Léo da Silva. *Responsabilidade Fiscal*, 2000, p. 345.

Assim, necessita de cuidados a serem tomados pela administração pública no sentido de coibir excessos ou favorecimentos que não venham a incentivar a economia brasileira, mas sim deixar de beneficiar aqueles que realmente assumiriam uma contrapartida que viesse a justificar a concessão.

Observe-se que na ausência de tal regulamentação, tudo acontece à margem dos orçamentos públicos e por esta razão a aplicação de recursos decorrentes da renúncia de receita é tratada como gastos tributários indiretos – tratamento distinto daquele reservado aos recursos de custeio e investimento inseridos no contexto dos orçamentos dos entes.

Destarte, sobre esta exegese, constata-se que ela pode representar um grande prejuízo ao erário público, se mal dirigida, sendo que o papel de limitá-la é da própria LRF ao reafirmar o que a Constituição Federal já prelecionara no § 6º do art. 165.

Desta forma, amparada está a interpretação dos juristas susmencionados, pois mister se faz o estabelecimento de restrições na concessão ou ampliação dos benefícios de natureza tributária do qual ocorra renúncia de receita.

3.1. Os meios de renúncia de receita

Como já dito em linhas volvidas, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cabe instituir, prever e efetivamente arrecadar todos os tributos de sua competência constitucional. Isto significa que cada esfera de governo deverá explorar adequadamente a sua base tributária e, conseqüentemente, ter capacidade de estimar qual será a sua receita. Este cuidado facilita o cumprimento das metas fiscais e a alocação das receitas para as diferentes despesas.

A renúncia de receita - ou seja, a anistia, a remissão, o crédito presumido, a isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota de algum tributo ou modificação da base de cálculo, que tenha como

impacto a diminuição da receita pública – como já dito, deverá estar acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois exercícios seguintes.

Todavia, ao analisar a importância do impacto orçamentário-financeiro, mister se faz entender o que vem a ser os principais meios de renúncia de receita.

Primeiramente, assevere-se que a anistia encontra-se prevista no Código Tributário Nacional - CTN. É considerada uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário, objetivando dispensar o contribuinte do pagamento das infrações advindas do descumprimento da obrigação tributária. Alcança as multas nascidas pela falta do pagamento dos tributos. A anistia pode ser total ou parcial, atingindo todos os tributos ou apenas alguns deles. Poderá também alcançar valores definidos até certo montante, a certas regiões do território nacional ou outras condições que serão eleitas pela lei específica instituidora do benefício, tudo de acordo com o CTN (arts. 180 a 182).

No que toca à remissão, também prevista no CTN, é uma das hipóteses de extinção do crédito tributário. Ao contrário da anistia, a remissão atinge a dívida como um todo, impondo o seu perdão, remindo o crédito tributário e extinguindo-o total ou parcialmente. Deve a sua concessão ser veiculada por lei específica e também atender a rigorosos critérios de interesse público, cujas hipóteses encontram-se veiculadas no CTN (art. 172).

Quanto ao crédito presumido, o próprio nome praticamente o explica. Em certas circunstâncias, o Poder Público, mediante lei, concede ao contribuinte a presunção de um crédito. O ICMS, de competência estadual, é o típico tributo onde existe tal possibilidade. Na esfera municipal o instituto é de nenhuma aplicabilidade. Exemplo concreto encontramos na Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996 - conhecida Lei Kandir - que dá a exata noção do benefício, quanto ao ICMS, nos seus arts. 20 e 32. Explicando-o

em resumo: um certo contribuinte "toma" para si parte do ICMS que não seria normalmente seu, mas que, por circunstâncias definidas pela lei e na hipótese legal citada, a fim de incrementar o processo de exportação, credita-se do valor do ICMS. Seria uma receita a mais para o Estado, mas este se desobriga dela em nome de algo que considera maior, favorecendo o contribuinte.

Por fim, destaque-se que a isenção de caráter não geral é considerada como a segunda das hipóteses de exclusão do crédito tributário - a outra é a já abordada anistia - pode ser conceituada como a dispensa legal de pagamento de tributo devido. O seu disciplinamento encontra-se no CTN e a circunstância de ser concedida em caráter não geral, especificamente, está prevista no art. 179. Na espécie de isenção prevista pela LRF - não geral - o contribuinte deverá fazer prova que cumpre a exigência legal ou deverá fazer ou deixar de fazer algo para que possa ser beneficiário do instituto.

Assim, conclui-se que, nesta seara, é importante não confundir incentivo com isenção, remissão, anistia, dentre outros, posto que estes são os meios através dos quais se concedem incentivos (benefícios ou estímulos fiscais). São formas através das quais os incentivos se manifestam, daí poder dizer-se que a limitação estatuída é quanto ao incentivo ou benefício de natureza tributária, manifestado por uma das formas acima relacionadas.

E mais. Dentre as modalidades sucintamente dissertadas, tem-se que a remissão é modalidade de extinção do crédito tributário, ao passo que a anistia e a isenção são modalidades de exclusão de referido crédito.

Necessário se faz consignar que a Constituição Federal, no § 6º do art. 165, é mais abrangente do que a LRF, uma vez que aquela, ao tratar do demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e despesas decorrentes de renúncia de receitas, inclui benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, e não somente de natureza tributária, como constante nesta última.

3.2. A estimativa do impacto orçamentário-financeiro da renúncia

Tal estudo serve para avaliar o cumprimento das metas fiscais dos três exercícios anteriores e para demonstrar o que está planejado para o exercício vigente e para os dois seguintes em termos financeiros, envolvendo receitas, despesas, resultados nominal e primário e o montante da dívida pública, inclusive com memória e metodologia de cálculo, além da demonstração da evolução do patrimônio líquido dos três últimos exercícios, da avaliação da situação financeira e atuarial do regime próprio de previdência, da estimativa e da compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Vale ressaltar que, em consonância com o disposto no inc. II do art. 14 da LRF, alternativamente à demonstração relativa às metas de resultados fiscais, pode-se adotar medidas de compensação exclusivamente na área tributária.

Leve-se em conta ainda que, quando o montante do débito seja inferior ao custo da respectiva cobrança, as disposições da LRF, no tocante à renúncia de receita não serão aplicáveis. Isso certamente atende ao chamado "princípio da economia", que deve igualmente nortear as ações administrativas para que o resultado a alcançar seja o melhor possível. Exemplificando, se o município quiser deixar de cobrar parcelas vencidas do IPTU, tão ínfimas que o custo da cobrança é maior do que o valor a receber, poderá cancelar tais débitos. Note-se que tal situação caracteriza-se como verdadeira remissão tributária. Claro que deverá ser concedida por lei, uma vez que na esfera tributária o princípio da legalidade está sempre presente. Nesta hipótese, apesar de ser considerada renúncia de receita, está desobrigada de atender aos ditames da LRF, pois custaria mais ao erário cobrar os débitos do que cancelá-los (art. 14, § 3º, inc. II).

Além disso, para estar de acordo com a LRF, cada governante deverá demonstrar que a renúncia de receita foi considerada na Lei

Orçamentária Anual - LOA e que não afetará as metas previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO.

Aliás, por oportuno se faz uma breve explanação do que seja a LDO e a LOA.

Em convergência com a Constituição Federal, a LDO destina-se a apontar as metas e prioridades da administração pública dos entes federados incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro seguinte, sendo certo que orientará a elaboração da LOA, tratará a respeito das alterações na legislação tributária e também, para o nível federal, estabelecerá a política das agências financeiras oficiais de fomento (art. 165, § 2º). A sua vigência é anual. A LRF previu a integração na LDO dos anexos de metas fiscais e de riscos fiscais, atribuindo a cada anexo um conteúdo específico (art. 4º, §§ 1º, 2º e 3º).

Quanto a LOA, diga-se a peça legal que prevê todas as receitas e fixa todas as despesas do governo municipal, compreenderá o orçamento fiscal, de investimento e da seguridade social. Ela faz referência aos Poderes Legislativo e Executivo, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (art. 165, § 5º, da CF). O prazo de vigência da LOA é anual. De acordo com a LRF, a LOA deverá ser elaborada de forma compatível com o Plano Plurianual - PPA e com a LDO, contendo, como anexo, o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos. Além disso, deverá estar acompanhada de demonstrativo dos efeitos da renúncia fiscal, bem como das medidas de compensação a essa renúncia e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado. Também deverá estar contida na LOA a chamada reserva de contingência (art. 5º, I, II e III).

Registre-se por fim, que a LDO e a LOA deverão conter um demonstrativo da estimativa e das medidas de compensação da renúncia. Diga-se que no § 6º do art. 165, a Constituição Federal já determina que o orçamento anual se faça acompanhar de um

demonstrativo, onde a Administração revele as conseqüências fiscais da renúncia de receita, que a LRF limita, agora, com mais rigor, e o governo concessor a demonstrar que a renúncia não prejudicará os resultados propostos na LDO, ou então, que a perda será compensada com ações que resultem em aumento da receita tributária própria.

3.3. A não aplicabilidade da LRF em alguns casos de renúncia de receita

A aplicação dos dispositivos relativos à renúncia de receita não atinge todos os tributos existentes no País.

Por determinação da LRF, os mecanismos de renúncia de receita não serão considerados quando o benefício disser respeito aos seguintes impostos, todos de competência da União e previstos no art. 153 da CF: importação de produtos estrangeiros - II (inciso I); exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados - IE (inciso II); produtos industrializados - IPI (inciso IV); e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários - IOF (inciso V).

Estes impostos estão excluídos por dizer respeito à atividade econômica, seja de pessoas jurídicas, seja de pessoas físicas. Isso porque pode interessar ao País o incremento de determinadas atividades, por exemplo, industrialização. Poderá a União conceder, nessa hipótese, isenção não geral parcial para indústrias que fabriquem determinados produtos, sem que isso esteja vinculado aos rigorosos termos da LRF quanto à renúncia de receita (art. 14, § 3º, I).

Ademais, vale firmar-se mais uma vez que, quando o montante do débito seja inferior ao custo da respectiva cobrança, as disposições da LRF, no tocante à renúncia de receita, não serão aplicáveis.

4. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Constituição Federal na seara da renúncia de receita

A Constituição Federal de 1988 deu grande destaque ao princípio da clareza ou da transparência. Determina, no § 6º do art. 165, que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”, medida que se complementa com o controle interno e externo da aplicação das subvenções e renúncias de receita (art. 70).

Esse princípio da transparência é importantíssimo para o equilíbrio orçamentário e abrange qualquer privilégio, ainda que sob a forma de renúncia de receita, de subvenção ou de restituição-incentivo.

Renúncia de receita, expressão utilizada pelo art. 70 da Constituição Federal, como competência do controle externo fiscalizador, abrange todos os mecanismos fiscais em que se podem converter os itens de despesa pública consubstanciados nas subvenções, nos subsídios e nas restituições a título de incentivo.

Destaque-se que tais despesas (subsídios, subvenções e restituições) podem ser camuflados sob a forma de renúncia de receita (nos diversos meios já estudados), uma vez que esses mecanismos financeiros podem acarretar um resultado no qual o Estado se encontre prejudicado em razão do enriquecimento de alguns.

O art. 14 da LRF trouxe regulamentação mais rígida da matéria ao exigir que a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, na forma já estudada no tópico anterior.

O objetivo desta lei é melhorar a administração pública,

através da busca em qualificar a gestão fiscal e o equilíbrio das finanças públicas, além de assegurar a estabilidade e a retomada do desenvolvimento sustentável do País.

O maior beneficiário das duas normas é o contribuinte/cidadão, que passa a contar com a transparência na administração e a garantia de boa aplicação das contribuições pagas.

Assim, percebe-se que além de vir dar guarida aos mandamentos constitucionais, a LRF veio reforçar a defesa do erário público sem, todavia, prejudicar concessões que podem exercer contrapartida de suma importância no desenvolvimento econômico de todo o País.

Ressalte-se por fim que, além dos dispositivos constitucionais já citados, no âmbito federal, a CF/88 abriga outros mandamentos relacionados à renúncia de receita, quais sejam, artigos 43, §2º, incisos I, II e III, 150, § 6º, 151, inciso III, 170, incisos VII e IX, 173, § 2º, 174, 179 e 195, §§ 7º e 8º. Além do artigo 41, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

5. A competência para legislar sobre a renúncia de receita no âmbito estadual

A Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, dispõe que as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, as reduções de base de cálculo e as prorrogações serão concedidas e revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelo Estados e pelo Distrito Federal, através de decreto Executivo. Veja-se:

Art. 4º Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação

tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo (g.n.).

Por outro lado, amparado em outro entendimento, o § 6º, do art. 150, da CF/88, prevê:

§ 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g (g.n.).

Vale ressaltar que a alínea "g", do inciso XII, do art. 155, da CF/88, atribui à lei complementar competência para "regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

Com efeito, após a CF/88, não foi editada outra lei complementar para regular a concessão e a revogação de benefícios fiscais, estando vigente a LC n.º 24/75, porém, não em sua totalidade, uma vez que seu art. 4º afronta o § 6º, do art. 150, da CF/88, hierarquicamente superior e cronologicamente posterior.

Assim, a situação posta é a de saber se a concessão de eventual renúncia de receita se dá por lei específica ou por decreto executivo.

Neste estudo defende-se a primeira posição, levando-se em conta que melhor se aplica aos interesses da sociedade, uma vez que a participação da casa legislativa em assuntos de concessão ou revogação de benefícios fiscais é exigida pela CF/88, inclusive com a finalidade de resguardar a receita pública.

Paulo de Barros Carvalho, também defende essa posição⁶:

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 2003, p. 493/494.

A isenção tem de ser veiculada por lei. Nem poderíamos imaginá-la, no contexto de sua fenomenologia, se assim não fosse. Seria aberrante inconstitucionalidade depararmos com uma regra isencional baixada por decreto do executivo. Di-lo muito bem o art. 176 do Código Tributário que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão(...).

Logo, para ele, o suso mencionado art. 4º da LC nº 24/75, atualmente, não mais se aplica. E ele não está só. O Professor Hugo de Brito Machado expõe com clareza a seguinte explicação⁷:

A isenção é sempre decorrente de lei. Está incluída na área denominada reserva legal, sendo a lei, em sentido estrito, o único instrumento hábil para sua instituição (CTN, art. 97, VI).

(...)

A Constituição anterior, em face dos problemas que decorreriam da outorga de isenções do ICM pelos Estados, estabeleceu que tais isenções seriam concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar (CF, art. 23, § 6º). E a Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975, disciplinou a celebração desses convênios.

Tinha-se, nesse particular, verdadeira anomalia jurídica. Na verdade, o comando contido na Constituição era no sentido de que os Estados somente concederiam ou revogariam isenções *nos termos fixados em convênios*. Não no sentido de que tais convênios fossem o instrumento pelo qual seriam concedidas ou revogadas as isenções do ICM. Conceder ou revogar isenção é matéria da reserva legal, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Assim, o instrumento pelo qual os Estados devem conceder ou revogar isenções há de ser a *lei*. Os convênios que celebrem uns com os outros devem funcionar como limitações ao Poder Legislativo de cada qual, mas não como instrumento para disciplinar as relações entre o fisco e o contribuinte.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 2003, p. 2002 e 343.

Ora, levando-se em conta os ensinamentos dos ilustres tributaristas e o fato de que o decreto legislativo é lei em sentido material, ao passo que o decreto executivo é um ato administrativo, chega-se a uma conclusão de que os Estados e o Distrito Federal devem, para, por exemplo, conceder benefícios de ICMS, sempre firmar entre si convênios. Mas não são estes que os fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias.

Portanto, os aludidos convênios não concedem isenções de ICMS, só autorizam que o Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal venha a concedê-las. Somente assim é que as isenções farão parte do ordenamento jurídico interno dos Estados e do Distrito Federal - após serem aprovadas pelas respectivas Casas Legislativas. O convênio é mero pressuposto para a concessão da isenção do ICMS. Esta surgirá, apenas, após a publicação do texto legislativo que confirma o convênio.

Dessa forma, conclui-se que o art. 4º da LC n.º 24/75 constitui afronta à CF/88. Esse artigo ofende o § 6º, do art. 150, da CF/88 e o princípio da reserva legal, positivado pelo art. 97, do CTN. A lei complementar que regula os convênios interestaduais não pode suprimir o controle das casas legislativas dos Estados e do Distrito Federal. As isenções autonômicas – concedidas por lei ordinária ou por decreto executivo – são manifestamente inconstitucionais e, a qualquer tempo, podem ser contestadas, perante o Supremo Tribunal Federal - STF (art. 102, I, "f", da CF), pelas unidades federativas que se sentirem prejudicadas. Além disso, embora não tenha sido objeto de questionamento, ou seja, se a lei é a única que pode isentar o ICMS, também só através dela se poderá prorrogar um benefício e excluir uma isenção, mandando novamente tributar, inclusive porque neste caso estar-se-á diante de nova hipótese de incidência do tributo.

6. Conclusão

Quando a lei exige a efetiva arrecadação de todos os tributos, não basta dispor de toda uma estrutura de normatização legal, previsão e planejamento de todos os tributos da competência constitucional. Deve, além disso, possuir alguma arrecadação concreta que justifique monetariamente a existência do tributo.

Pode-se entender, então, por efetiva arrecadação o manifesto esforço do administrador público em arrecadar os tributos de sua competência. Faz-se tal ressalva em virtude da possibilidade de ocorrerem situações em que, por razões alheias à vontade da Administração, o valor do tributo não venha a ingressar nos cofres públicos, embora tenha o agente público adotado todas as providências cabíveis.

A renúncia de receita compreende situação na qual o ente federativo abdica do direito de arrecadar parte das receitas de sua competência (envolvendo perda fiscal), pela concessão de benefícios a grupo de pessoas ou de contribuintes.

Ela é decorrente de autorização legal, seja esta genérica ou específica, com vistas ao incentivo e/ou ampliação competitiva nos setores de produção e desenvolvimento regional e deverá atender às condições do art. 14, inc. I e II da LRF ressalvados os casos descritos no § 3º, inc. I e II, do referido artigo, bem como ao *mandamus* inserto no § 6º do art. 165 da Carta Magna.

Assim, em respeito às premissas constitucionais que deram azo à criação do comentado art. 14 da LRF que dispõe sobre o tema objurgado, pode-se afirmar que a exigência básica é o planejamento. Com o advento de tais dispositivos, os entes políticos não mais poderão apresentar planos orçamentários feitos apenas para cumprir a forma da lei, haja vista que dessa forma eles devem controlar o montante de recursos que deixam de arrecadar, sob a forma de renúncia de receita e avaliar os resultados desta política, comparados aos objetivos dos planos do governo. Claro que não se trata de tarefa

fácil, mas não é impossível, sendo certo que as estimativas podem ser mais ou menos precisas, tal qual ocorre na elaboração do orçamento fiscal.

Ressalte-se ainda que o montante das renúncias deve ser de conhecimento dos três poderes, bem como dos Tribunais de Contas e do Ministério Público, uma vez que possuem percentual de repasse dependentes da apuração do resultado das receitas.

Não obstante tais preceitos, ainda não foram instituídos mecanismos de controle que permitam conhecer, em nível agregado e por exercício financeiro, os montantes de recursos renunciados, os beneficiários destes recursos e os resultados efetivos comparados aos objetivos dos planos de governo.

Na verdade, não tem efetivo controle do que deixa de arrecadar, sob a forma de renúncia de receita e não avalia os resultados desta política.

O mecanismo de limitação foi criado com arcabouço no § 6º do artigo 195 da CF/88, contudo o controle ainda se faz tímido.

No âmbito nacional, tal qual nos demais, não existe uma fiscalização efetiva do que é renunciado. No entanto, o Tribunal de Contas da União, desde 2001, no afã de tentar controlar a renúncia de receita, criou uma divisão denominada “2ª Diretoria Técnica da Secretaria de Macro Avaliação Governamental – SEMAG”. Ela possui como escopo levantar, inspecionar e auditar os órgãos arrecadores.

A exemplo do TCU, alguns Estados como Bahia, Goiás, Mato Grosso, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Santa Catarina, além do Distrito Federal, também vêm, a pouco tempo, criando divisões dentro de seus respectivos Tribunais de Contas com o fim de colocar em prática os preceitos ditados pela CF/88 e LRF.

Ademais, tal controle não deve ser somente feito pelos três poderes, TCs e MP. Mister se faz sua aplicação, precipuamente, pela sociedade, haja vista ser o principal interessado nas condições do erário público.

Por fim, cumpre frisar que a arrecadação é a forma de a Administração garantir a prestação de serviços a atender o interesse público.

Essa administração pode se utilizar do instituto da renúncia de receita, porém, com total observância aos pressupostos constitucionais ensejadores da criação da LRF, em especial, do artigo 14, limitador da atuação do ente político na concessão de benefícios fiscais.

Bibliografia

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

CRUZ, Flávio da; VICCARI JÚNIOR, Adauto; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélio; BARBOSA, Rui Rogério

Naschenweng. *Comentários à Lei nº 4320*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CRUZ, Flávio da; VICCARI JÚNIOR, Adauto; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélcio; TREMEL, Rosângela. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. 4. ed. São Paulo: Campus, 2006.

_____. *Responsabilidade Fiscal: Aspectos Polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

GOMES, Afonso. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____, *Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho; SANTANA, Jair Eduardo; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby; ALVES, Léo da Silva. *Responsabilidade Fiscal*. 1. ed, Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

TOLEDO JÚNIOR, Flávio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. 3. ed. São Paulo: NDJ, fev/2005.