

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP**  
**ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB**  
**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO LATO SENSU EM DIREITO TRIBUTÁRIO E**  
**FINANÇAS PÚBLICAS**

**MARCO PHILIPPO MOREIRA PACHÊCO**

**RENÚNCIA DE RECEITA NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

**BRASÍLIA,**  
**FEVEREIRO 2017**

**MARCO PHILIPPO MOREIRA PACHÊCO**

**RENÚNCIA DE RECEITA NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas como requisitos parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

**BRASÍLIA,  
FEVEREIRO 2017**

**MARCO PHILIPPO MOREIRA PACHÊCO**

**RENÚNCIA DE RECEITA NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas como requisitos parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

---

Prof. Membro da Banca Examinadora

---

Prof. Membro da Banca Examinadora

---

Prof. Membro da Banca Examinadora

**BRASÍLIA,  
FEVEREIRO 2017**

## RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) introduziu medidas de controle das contas públicas. Porém, está cercada de controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais, como o conceito de renúncia de receitas acolhido pelo art. 14, da LRF. Esclarecendo as diferentes posições sobre o assunto, descreve-se os mecanismos de renúncia de receitas elencados no art. 14, §1º, da LRF, analisando as medidas de compensação do §2º, e as exceções para a aplicação do art. 14, da LRF, de acordo com o §3º.

**Palavras-chave:** Lei de Responsabilidade Fiscal. Renúncia de receitas. Artigo14.

## ABSTRACT

The Fiscal Responsibility Law (LRF) introduced measures to control public accounts. However, it's surrounded by doctrinal and jurisprudential controversies, such as the concept of renunciation of revenues hosted by section 14, LRF. Clarifying the different positions on the subject, describes the mechanisms of renunciation of revenues listed on section 14 (§1º), LRF, analyzing the countervailing measures of the (§2º), as exceptions for the application section 14, LRF, according to (§3º).

**Keywords:** Fiscal Responsibility Law. Renunciation of revenues. Section 14.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>06</b>
<b>2. RENÚNCIA DE RECEITA.....</b>	<b>07</b>
2.1. <b>Conceito.....</b>	<b>07</b>
2.2. <b>Extrafiscalidade.....</b>	<b>09</b>
2.3. <b>Intervencionismo estatal nas atividades privadas: arbítrio e dirigismo fiscal.....</b>	<b>11</b>
2.4. <b>Disposições constitucionais .....</b>	<b>13</b>
2.5. <b>Princípio da igualdade.....</b>	<b>18</b>
<b>3. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....</b>	<b>20</b>
3.1. <b>Considerações iniciais.....</b>	<b>20</b>
3.2. <b>Instrumentos de renúncia de receitas na LRF.....</b>	<b>23</b>
3.2.1. <i>Anistia.....</i>	<i>30</i>
3.2.2. <i>Remissão.....</i>	<i>33</i>
3.2.3 <i>Subsídio.....</i>	<i>35</i>
3.2.4. <i>Crédito presumido.....</i>	<i>37</i>
3.2.5. <i>Isenção em caráter não geral.....</i>	<i>39</i>
3.2.6. <i>Alteração de alíquota.....</i>	<i>44</i>
3.2.7. <i>Modificação de base de cálculo.....</i>	<i>45</i>
3.2.8. <i>Outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.....</i>	<i>46</i>
3.3. <b>Mecanismos de compensação da renúncia.....</b>	<b>47</b>
3.4. <b>Exceções: casos de inaplicabilidade da regra do art. 14, da LRF .....</b>	<b>48</b>
<b>4. CONCLUSÃO.....</b>	<b>53</b>
<b>5. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>56</b>
5.1. <b>Bibliográficas.....</b>	<b>56</b>
5.2. <b>Periódicos.....</b>	<b>58</b>
5.3. <b>Eletrônicas.....</b>	<b>58</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é uma das principais medidas de controle das contas públicas. Nela e por ela, se introduziu mecanismos de controle de gastos com pessoal, limites para o endividamento, restrições orçamentárias, dentre outras políticas que incluem a criação de metas fiscais trienais para o controle de receitas e despesas, bem como sanções para os entes que não instituíssem e arrecadassem todos os tributos de sua competência

Tal regramento, no entanto, embora inserido no nosso ordenamento jurídico há algum tempo – desde o ano 2000 –, está cercado de controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais. Dentre elas, uma das questões colocadas em foco, é o conceito de renúncia de receitas acolhido pelo art. 14, da LRF.

Nesta esteira, o presente trabalho tem por fim esclarecer as diferentes posições sobre o assunto, tornando mais claro o problema. E, ainda que minimamente, fomentar a reflexão da maneira que a renúncia de receitas está disciplinada na LRF.

Por este prisma, busca-se, num primeiro momento, trazer o conceito de renúncia de receita, a extrafiscalidade que lhe é inerente, bem como as disposições constitucionais sobre o assunto e os reflexos na isonomia nos incentivos e benefícios fiscais.

E em seguida, passa-se à análise mais detida da renúncia de receitas sob o plano da LRF. Feitas as considerações preliminares sobre tal legislação, descreve-se os mecanismos de renúncia de receitas elencados no art. 14, §1º, da LRF, analisando, um a um, 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.

Após, brevemente, o presente trabalho arremata com uma explanação das medidas de compensação do §2º, do art. 14, da LRF, e as exceções para a aplicação do art. 14, conforme prevê o §3º, do art. 14, da LRF.

## 2. RENÚNCIA DE RECEITA

### 2.1. Conceito

A renúncia de receita é um incentivo ou benefício fiscal que consiste na abdicação voluntária do direito sobre um tributo em especial, por decisão do ente legalmente competente para instituí-lo, de modo a produzir os mesmos resultados econômicos promovidos por despesas públicas<sup>1</sup>.

Em resumo, seria:

“(...) a desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para a sua instituição. De sorte que 'importa sempre num abandono ou numa desistência voluntária, pela qual o titular de um direito deixa de usá-lo ou anuncia que não o quer utilizar'. Nesse caso, a renúncia decorre da concessão de incentivos fiscais<sup>2</sup>”.

De toda sorte, é importante ter em conta que são muitos os termos utilizados como sinônimos para renúncia de receita, como enfatizado no Acórdão nº 747/2010 – TCU (Plenário):

6.5 Vários são os termos utilizados como sinônimos para ‘renúncia de receita’: ‘benefício tributário’, ‘gasto tributário’, ‘incentivo tributário’, ‘alívio tributário’, ‘desoneração tributária’ e outros. Embora a sua definição seja controversa e pouco explorada pela doutrina especializada em direito tributário e financeiro, a experiência internacional, bem como alguns dispositivos da legislação pátria podem ser utilizados como norte para a difícil tarefa de delinear um conceito a ser observado para aplicação e controle das condições impostas no art. 14 da LRF.

6.6 Internacionalmente, utiliza-se o termo tax expenditure, literalmente traduzido como ‘gasto tributário’. A expressão foi cunhada pelo professor e então Secretário-Assistente de Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos, Stanley S. Surrey, que em seu livro ‘Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures’, publicado em 1973, definiu os gastos tributários como ‘programas de assistência financiados pelo governo por meio de provisões tributárias especiais e não de gastos diretos do governo’.

Na mesma linha, esclarece com propriedade Ricardo Lobo Torres:

“A expressão ‘renúncia de receitas’, equivalente a ‘gasto tributário’

---

<sup>1</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Martins e Nascimento do. **Comentários à lei de Responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 94.

<sup>2</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Martins e Nascimento do. **Comentários à lei de Responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 94.

(*tax expenditure*), entrou na linguagem orçamentária americana nas últimas décadas e adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Surrey (op. cit.). Gastos tributários ou **renúncias de receitas são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos etc.)<sup>3</sup>**.

Nessa perspectiva, a renúncia de receita compreende todos os mecanismos legalmente empregados para excluir o ônus tributário ou minimizar o impacto financeiro para o sujeito passivo ou responsável tributário, em relação à receita já prevista.

Ela inclui uma série de estímulos diretos e indiretos, tais como: isenções, exclusões, reduções da base de cálculo, reduções de alíquota, alíquotas zero, concessões de crédito presumido, benefícios, anistias, remissões, dentre outros.

Geraldo Ataliba e José Arthur Gonçalves, por este enfoque, acrescentam:

“Os incentivos fiscais manifestam-se, assim sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais e outros tantos mecanismos, cujo **fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados**<sup>4</sup>”.

Por conseguinte, se trata de medida extrafiscal, porquanto a sua finalidade principal “não será a de instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e

---

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 194

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur. **Crédito-prêmio de IPI: direito adquirido; recebimento em dinheiro**. Revista de Direito Tributário, v.15, n.55, p.162-179, jan./mar., 1991.

na economia privadas”, que reduz a receita pública de natureza compulsória ou suprime sua exigibilidade<sup>6</sup>.

## 2.2. Extrafiscalidade

A extrafiscalidade resulta do “emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política<sup>7</sup>”.

Sob o ângulo da extrafiscalidade, veja-se que a renúncia de receita tributária corresponde à intervenção estatal na economia no campo tributário, visando estimular ou desestimular condutas por valores ou interesses que extrapolem a mera arrecadação financeira. Logo, tem o “intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais de seus destinatários<sup>8</sup>”.

Isto quer dizer, então, inevitavelmente, que o legislador estimula ou desestimula comportamentos para organizar a economia e as relações sociais, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais, em razão da conveniência ou inconveniência de certa medida para a comunidade<sup>9</sup>.

Alinhado ao exposto, Walter Barbosa Corrêa esclarece que a extrafiscalidade consiste em:

“(..) fenômeno manifestado em algumas leis relativas à entrada derivada, que lhes confere característica de consciente **estímulo ao comportamento** das pessoas e de não ter por fundamento precípuo arrecadar recursos pecuniário a ente público<sup>10</sup>”

---

<sup>5</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 623.

<sup>6</sup> HARADA, Kyoshi. **Incentivos Fiscais**. Limitações constitucionais e legais. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10645](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10645) Acessado em: 17/01/2017 às 16h00’.

<sup>7</sup> ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966. p. 151.

<sup>8</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

<sup>9</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 233; GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária**: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo. Curitiba: Juruá, 2010. pp. 94-105.

<sup>10</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuições ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo: Bentivegna, 1964. p. 54.

De outro lado, Fritz Neumark, analisando a questão da extrafiscalidade dos impostos, enfatiza que eles podem e devem ter fins extrafiscais, só não é certo que sejam exclusivos, pois:

“Hay que tener asimismo en cuenta que si **bien cierto que el impuesto puede y debe tener fines no fiscales (económicos, monetarios, sociales, etc.) no es cierto – como quieren ciertos autores extremistas – que éstos sean exclusivos**, ya que, como la mayor parte de la doctrina cree, la imposición tiene ante todo fines financieros (fiscales) y está destinada a la financiación eficaz de los ‘auténticos’ gastos estatales.

Sea como quiera, lo cierto es que era la teoría quien seguía defendiendo<sup>11</sup>”.

Por esta perspectiva, mesmo a renúncia de receita teria essa dupla finalidade, que se promoveria pela extrafiscalidade como desoneração e na forma de ingresso público pelas prestações não tributárias oriundas da política de renúncia.

Em igual sentido, Ricardo Lobo Torres sustenta:

“A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias<sup>12</sup>”.

Contudo, essa liberdade desenhada na extrafiscalidade deve ser manifestada motivadamente e em harmonia com as disposições constitucionais. Como bem lembrado por Sacha Calmon Navarro Coelho, numa eventual desconformidade, há a possibilidade das leis exonerativas se submeterem ao controle jurisdicional:

**“Imunidades, isenções, reduções, exonerações em geral descendem da incapacidade contributiva, do poder de polícia e da extrafiscalidade. Mas não escapam do controle jurisdicional as leis exonerativas.** ALBERTO DEODATO, saudoso financista, no seu As funções extrafiscais do imposto (Belo Horizonte, 1949, p. 96), vinca o papel da extrafiscalidade:

‘Se se avantajam no imposto de consumo, as finalidades fiscais não se lhe pode negar que, acompanhadas de outras medidas, têm função social. A fome na família a que se refere Nitti pode vencer o vício. O orçamento do pai se aperta para o álcool e se elastece para os gêneros de primeira necessidade.

---

<sup>11</sup> NEUMARK, Fritz. **Problemas Económicos y Financieros del Estado Intervencionista**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. p. 180.

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 167.

Certos artigos nocivos à saúde, á moral, ao desenvolvimento social, poderão ser sobretaxados, tornando-os mais difíceis de aquisição.

O imposto de licença de certos estabelecimentos pode tornar proibitiva a abertura dos nocivos à ordem pública e à moral'.

**Cabe ao legislador exonerar motivadamente, sob pena de o Judiciário, se provocado, retirar eficácia à exoneração desmotivada contra a Constituição.**

**Tal como posto na Constituição de 1988 o princípio do tratamento isonômico é abrangente, mas convive com o princípio da incapacidade contributiva, a progressividade extrafiscal e as alíquotas diferenciadas de vários impostos: IPI, ICM, ITR, IPTU, IPVA (menor para os veículos a álcool, v.g.), ICMS e ISS. Convive com as isenções e imunidades e alcança todos os tributos, por uma exigência da própria ciência do Direito, quando não por expressa determinação constitucional<sup>13</sup>”.**

Por tudo isso, a extrafiscalidade na renúncia de receita é compreendida como a atuação direta sobre os comportamentos econômicos e sociais dos contribuintes, dotado de dupla finalidade, na desoneração e na forma de ingresso público pelas prestações não tributárias oriundas da política de renúncia, a qual deve ser motivada sob pena de se submeter ao controle jurisdicional.

### **2.3. Intervencionismo estatal nas atividades privadas: arbítrio e dirigismo fiscal**

O direito financeiro tem por objeto o estudo do conjunto de regras que regulamentam a gestão dos meios econômicos para o cumprimento dos fins estatais, ou seja:

“tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se **destinan al cumplimiento de los fines públicos**<sup>14</sup>”

Pois bem. Como entender, então, que a renúncia de receita tributária requer a imposição discriminatória contra ou a favor de determinados setores econômicos ou

---

<sup>13</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. pp. 357-358.

<sup>14</sup> SAÍNZ DE BUJANDA *apud* PEREZ DE AYALA, Jose Luis. **Derecho Tributario**, I. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. p. 5.

sociais, impedindo a arrecadação e contrariando princípios tais como a ampla incidência dos impostos, a capacidade contributiva e a igualdade?

Para evitar distorções, os olhares devem estar voltados para a política económica adotada e a neutralidade normativa, a qual se percebe por meio de uma imposição tributária idêntica para produtos iguais ou semelhantes, sem distinção de origem ou processo produtivo, bem como quaisquer elementos diferenciadores quanto ao contribuinte ou responsável (sujeito passivo).

Tudo isso não é novidade, uma vez que é igualmente necessária esta análise sob o enfoque do Direito Tributário. Acontece que, à luz do Direito Financeiro, os incentivos e renúncias fiscais devem estar pautados também na liberdade política, o que não significa arbítrio, porquanto:

“La libertad política presupone según Galvão de Sousa la libertad moral y psicológica. Ahora bien, esta última, a la que llamamos libre arbitrio, consiste no en la negación de cualquier negociación del hacer humano, sino en la falta de determinación necesaria en el querer del hombre solicitado por un objeto. El hombre para hacer, es siempre requerido por algún motivo, y la libertad consiste no en ser determinado necesariamente por este o aquel motivo. En consecuencia, **la libertad es un medio y no un fin en sí misma. La reglamentación jurídica de las libertades debe ser una técnica de libertad ordenada a los fines humanos, toda vez que una libertad revolucionaria, abstracta, que conduce al despotismo, como recuerda Galvão en palabras de un personaje de Dostoievsky: ‘Partiendo de la libertad ilimitada llegué al despotismo ilimitado’**<sup>15</sup>” (Grifo nosso).

Se de um lado, então, há a notória e questionada violação ao princípio da isonomia em face da desoneração tributária direcionada a determinado setor, do outro – inegavelmente – está o intervencionismo do Estado nas atividades privadas.

Bem assim, dentro da ciência das finanças, toda e qualquer política de incentivo fiscal (desoneração) tangencia a clássica distinção entre dirigismo e intervencionismo fiscal, tal qual Neumark expõe:

“Llamamos ‘dirigistas’ aquellas medidas de política tributaria que pretenden exclusiva o preferentemente favorecer o perjudicar mediante la imposición y por motivos metaeconómicos (políticos, sociales, militares) a determinados grupos económicos (haciendas públicas, empresas o ciertas formas de ellas), determinados sectores de la producción o del consumo, determinadas formas de formación del capital o de inversión del mismo, etc. Lo más típico del dirigismo

---

<sup>15</sup> MÁRQUEZ, José J. Albert. **Hacia un Estado Corporativo de Justicia**: fundamentos del Derecho y del Estado en José Pedro Galvão de Sousa. Barcelona: Atelier, 2010. p. 158.

fiscal es su carácter 'fragmentario'; falta de una concepción general y, por tanto, de un sistema, sus medidas son meras improvisaciones, 'trabajos a trozos'.

El 'intervencionismo' fiscal, en cambio, se caracteriza – tal como yo lo entiendo – por tratar de la operar en la economía global de un país y por perseguir de un modo sistemático ciertas metas de carácter general. Sus medidas, en efecto, tienen por fin cooperar a la estabilidad tanto interna como externa de la economía nacional, al logro de un alto nivel de empleo y, si fuere preciso, a la disminución de las diferencias entre las rentas y fortunas de los individuos, todo ello mediante la variación de la carga impositiva general y en la creencia de que con esas medidas se contribuye al mantenimiento y buen funcionamiento de la economía de mercado<sup>16</sup>.

Por este prisma, o fator de discriminação entre os contribuintes na renúncia de receitas deve alinhar-se e condicionar-se às metas pré-determinadas pela Administração Pública e ao programa de intervenção estatal na economia, sem, contudo, fomentar o arbítrio estatal na escolha daqueles que serão beneficiados com as medidas adotadas.

#### 2.4. Disposições constitucionais

Em se tratando a renúncia de receitas de matéria orçamentária e financeira que resvala no campo do direito tributário, os incentivos e benefícios fiscais tem origem no direito constitucional, sendo disciplinado em diversos artigos da CF.

Digno de nota, porém, é que o legislador não dispõe de discricionariedade total para a sua instituição numa dada relação jurídico-tributária. Seu alvedrio é limitado e, por força da autoridade e unicidade do ordenamento jurídico, sistemicamente dependente. Tal conjuntura de subordinação ao direito posto, a propósito, é levantada por Carlos Cósio, in verbis:

“(...) este querer tiene que querer de nuevo lo antes querido – aunque acaso no lo desee – cuando lo hace contenido de su acto: contenido inconcebible como realidad fuera del propio querer en su actualización o libertad. García Máynez y nosotros hemos aludido a esta segunda especie de la libertad jurídica en sentido propio, diciendo derecho o facultad de cumplir con el propio deber. Lo que, como puede apreciarse, a pesar de su exactitud conceptual, es toda una frase y no un nombre técnico. Acá nos encontramos con otra

---

<sup>16</sup> NEUMARK, Fritz. **Problemas Económicos y Financieros del Estado Intervencionista**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. p. 334.

laguna del vocabulario científico, acaso porque también aquí los juristas han avanzado hacia una ulterior especificación. Para colmar esta laguna nosotros proponemos la expresión facultad de inordinación, porque es precisamente eso: ponerse en conformidad con el ordinamiento jurídico o inordinarse en él, el derecho que ejercita quien cumple lo debido<sup>17</sup>”.

E em igual sentido, Antonio Moles Caubet relata:

“(…) el principio de legalidad no puede quedar plenamente expresado en una única norma constitucional por cuanto domina todo el Ordenamiento Jurídico de cuya coherencia interna es factor decisivo. Así el principio de legalidad adquiere rango constitucional cuando la Constitución dispone de una retícula normativa, valga la imagen; es decir, de un entrelazamiento de normas, hecho posible para que el principio tenga una completa y efectiva realización. Puesto que, **siendo el principio de legalidad auténtico principio condicionante, no se encuentra, tanto en un sólo texto de la Constitución como en todo contexto**<sup>18</sup>”

Destarte, a justificativa para a mediação das liberdades no Estado de Direito, consoante o desenho ora assumido, é posta por Julio O. de Roa:

“(…) **la libertad que el derecho consagra, debe hallarse vigilada constantemente, porque ella está limitada por los fines que se propone el legislador** (...) Si no existiera una disciplina que condujera esas actividades, si ellas fueran dejadas a su libre voluntad, bien pronto la arbitrariedad y la anarquía amenazarían la consistencia de la sociedad (...)”<sup>19</sup>.

À luz deste contexto, então, reforçando o princípio da legalidade, um dos principais limitadores constitucionais à renúncia de receitas é a expressa necessidade da formalização da concessão mediante lei específica, consagrada no art. 150, §6:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)

<sup>17</sup> COSSIO, Carlos. **La Teoría Ecológica del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964. p. 696.

<sup>18</sup> CAUBET, Antonio Moles. **El Principio de Legalidad y sus Implicaciones**. Caracas: Universidad Central de Venezuela, 1974. pp. 13-14

<sup>19</sup> ROA, Julio O. de. **Del Orden Público en el Derecho Positivo**. Buenos Aires: Jesús Menéndez, 1926. p. 66.

§ 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, § 2.º, XII, g.

Outrossim, dispõe sobre a competência para renunciar a receita, restringindo tal faculdade àquele capaz de instituir o tributo, conforme determina os artigos 151, I e III, 155, XII, g, e 153, §3º, III, da CF, abaixo transcritos:

Art. 151. **É vedado à União:**

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, **admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;**

(...)

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

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

XII - **cabe à lei complementar:**

g) **regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, **cabe à lei complementar:**

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III - **regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados**

No que concerne ao elemento quantitativo, o art. 88 do ADCT estabelece a alíquota mínima de 2% (dois por cento) para as isenções, incentivos ou benefícios fiscais enquanto lei complementar não regule a matéria dos serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (art. 156, III, da CF), consoante se vê:

**Art. 88 (ADCT).** Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição

Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I - **terá alíquota mínima de dois por cento**, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II - **não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.**

Deste modo, a vedação trazida na norma constitucional será aplicável até que a lei complementar disponha de modo diverso, o que – até o momento – não ocorreu quanto às alíquotas mínimas, permanecendo operante.

Outra questão de grande relevância é a renúncia de receita ser empregada como mecanismo de desenvolvimento regional ou setorial, tal qual se vê nos artigos 43, da CF, e 40 e 41 do ADCT:

Art. 43. Para efeitos administrativos, **a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.**

(..)

III - **isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;**

Art. 40. **É mantida a Zona Franca de Manaus**, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de **incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.**

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

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.

Além disso, a renúncia de receita pode ser empregada na promoção social, como disposto no artigo 227 da CF, confira-se:

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

(...)

§ 3º O direito a proteção especial abrangerá os seguintes aspectos:

(...)

VI - estímulo do Poder Público, através de assistência jurídica, **incentivos fiscais e subsídios, nos termos da lei, ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado;**

Em algumas situações, por sua vez, o constituinte entendeu que os incentivos e benefícios fiscais não poderiam ser conferidos. Assim, os artigos 195 da CF e 109 do ADCT, elencam obstáculos intransponíveis para a renúncia de receitas quando:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais

(...)

§ 3º **A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.**

Art. 109. No caso de **descumprimento de limite individualizado**, aplicam-se, até o final do exercício de retorno das despesas aos respectivos limites, ao Poder Executivo ou a órgão elencado nos incisos II a V do caput do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que o descumpriu, sem prejuízo de outras medidas, as seguintes vedações:

§ 2º Adicionalmente ao disposto no caput, no caso de descumprimento do limite de que trata o inciso I do caput do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, **ficam vedadas:**

I - a criação ou expansão de programas e linhas de financiamento, bem como a remissão, renegociação ou refinanciamento de dívidas que impliquem ampliação das despesas com subsídios e subvenções; e

II - **a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária.**

Por esta linha, a Constituição Federal expressamente veda a fruição de incentivo ou benefício fiscal por pessoa jurídica em débito com o sistema da

seguridade social e, no caso de descumprimento do limite individualizado das despesas primárias (art. 107, do ADCT), também a concessão ou a ampliação de incentivos ou benefícios tributários, de modo a proteger as contas públicas.

Com efeito, a Constituição é responsável por traçar diretrizes gerais às renúncias de receita, tais como a necessidade de concessão mediante lei, a competência para instituí-las, a alíquota mínima ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (em caráter provisório), bem como a finalidade expressa de serem indutoras do desenvolvimento econômico regional e setorial, controlar das contas públicas, além de instrumento de promoção social.

## 2.5. Princípio da igualdade

O dispositivo constitucional ao qual se remete para a análise da igualdade da tributação é o art. 150, II, da CF, que tem a seguinte redação:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Num lançar de olhos, atendidas as questões formais anteriormente expostas, o ponto de partida para a análise da renúncia de receitas está na constitucionalidade em face da diferenciação de contribuintes. Ademais, tal como se depreende do texto legal, nosso ordenamento jurídico veda o tratamento desigual entre contribuintes cuja situação se assemelhe<sup>20</sup>, impondo a inconstitucionalidade das leis ou atos que se mostrem contrários a este preceito, eis que:

---

<sup>20</sup> À luz da antiga Constituição, veja-se: “A isenção para uma determinada região constitui um curioso capítulo dentro da matéria da isonomia. Num primeiro exame, essa isenção está coberta pelo parágrafo único do art. 176 do C.T.N., que dispõe: ‘a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em condições a ela peculiares’. Obviamente, quer a lei, com isso, permitir o emprego da extrafiscalidade, numa determinada zona de espaço territorial da entidade tributante. Mas, como coadunar esse preceito com o princípio da uniformidade dos impostos federais inserto no item I do artigo 20 da Constituição, que diz: ‘É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou implique distinção ou preferência em relação a qualquer Estado ou Município em prejuízo de outro?’. PONTES DE MIRANDA e RUY BARBOSA NOGUEIRA explicam que a Constituição se refere à uniformidade, o que não

“São inconstitucionais as discriminações não autorizadas pela Constituição. O ato discriminatório é inconstitucional.

Há duas formas de cometer essa inconstitucionalidade. Uma consiste em outorgar benefício legítimo a pessoas ou grupos, discriminando-os favoravelmente em detrimento de outras pessoas ou grupos em igual situação. Neste caso, não se estendeu às pessoas ou grupos discriminados o mesmo tratamento dado a outros. O ato é inconstitucional, sem dúvida, porque feriu o princípio da isonomia. O ato é, contudo, constitucional e legítimo, ao outorgar o benefício a quem o fez. Declará-lo inconstitucional, eliminando-o da ordem jurídica, seria retirar direitos legitimamente conferidos, o que não é função dos tribunais.

(...)

A outra forma de inconstitucionalidade revela-se em impor obrigação, dever, ônus, sanção ou qualquer sacrifício a pessoas ou grupo de pessoas, discriminando-as em face de outros na mesma situação que, assim, permaneceram em condições mais favoráveis. O ato é inconstitucional por fazer discriminação não autorizada entre pessoas em situação de igualdade. Mas aqui, ao contrário, a solução da desigualdade de tratamento não está em estender a situação jurídica detrimimentos a todos, pois não é constitucionalmente admissível impor constrangimento por essa via. Aqui a solução está na declaração de inconstitucionalidade do ato discriminatório em relação a quantos o solicitarem ao Poder Judiciário, cabendo também a ação direta de inconstitucionalidade por qualquer das pessoas indicadas no art. 103<sup>21</sup>”.

A esse respeito, então, é insuficiente a aplicação uniforme da lei, porquanto há que se verificar inclusive se seu o fator de discriminação foi adequadamente idealizado ou se seria uma distinção arbitrária, consoante Humberto Ávila leciona:

“É que a lei, embora aplicada de modo uniforme, pode conter a distinção arbitrária em seu conteúdo. Se a existência de igualdade exaurisse na igualdade perante a lei, leis que tratassem diferentemente os cidadãos, e os contribuintes em particular, em razão do sexo ou da raça, seriam constitucionais, desde que aplicadas da mesma forma para todos aqueles do mesmo sexo ou da mesma raça (...) é justamente por isso que o dispositivo garante o ‘direito à igualdade’, ‘sem distinção de qualquer natureza’, reportando-se, nesse ponto, à igualdade na lei. **Não basta, portanto, que a lei seja aplicada de modo uniforme para satisfazer à exigência de igualdade. É preciso, além disso, que ela própria não contenha uma distinção arbitrária. Não é suficiente que a lei seja aplicada a todos; é preciso que ela seja também igual para todos. Afinal, uma lei arbitrária também pode ser aplicada de modo uniforme**<sup>22</sup>”.

---

**significa igualdade**”. (CORRÊA, Walter Barbosa. **Incidência, não incidência e isenção**. São Paulo: IBET/Resenha, 1975. p. 23-24).

<sup>21</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. pp. 230-231.

<sup>22</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 78.

De maneira elucidativa, por conseguinte, há que se definir a melhor técnica de verificação da constitucionalidade da medida de renúncia de receita:

“A perquirição da constitucionalidade da regra jurídica de tributação no tocante ao preceito da isonomia nesta espécie de discriminação, ou seja, quando certa atividade (ou estado) é excluída do âmbito de validade dos critérios da regra matriz – não ocorrendo a incidência da norma – deve ser efetuada, para efeito de argumentação jurídica, em confronto com a situação que lhe é contraposta, ou seja, a partir da situação que é alcançada pela norma, para que não se misturem os planos normativo e fático.

Em outras palavras, se a discriminação consiste em excluir do âmbito de validade de um dos critérios da regra matriz certa atividade, a argumentação jurídica deve partir da situação alcançada pela norma para, a partir dela, detectar a eventual discriminação à luz do texto constitucional, e não o contrário<sup>23</sup>”.

Por este enfoque, no âmbito do direito tributário e da renúncia de receitas, a discriminação terá mais acertado julgamento ao analisar a incidência da norma sob a perspectiva do texto constitucional.

### 3. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

#### 3.1. Considerações iniciais

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF - Lei Complementar n. 101/00) inovou a gestão financeira da Administração Pública, introduzindo mecanismos de controle de gastos com pessoal, limites para o endividamento, restrições orçamentárias, dentre outras políticas que incluem a criação de metas fiscais trienais para o controle de receitas e despesas, estipulando sanções para os entes que não instituíssem e arrecadassem todos os tributos de sua competência<sup>24</sup>.

Então, à luz do princípio do equilíbrio orçamentário<sup>25</sup>, conferiu igual importância ao controle de despesa e à arrecadação, uma vez que “Isso faz com que o governante consiga sempre pagar suas despesas, sem comprometer o orçamento ou os orçamentos futuros<sup>26</sup>”.

A respeito, vale transcrever o art. 11, da LRF:

<sup>23</sup> GONÇALVES, J. A. Lima. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 53.

<sup>24</sup> CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Finanças Públicas**, 4ª ed. Brasília: Vestcon, 2000. p. 88.

<sup>25</sup> GIACOMONI, James. **Orçamento Público**, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 78.

<sup>26</sup> CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Finanças Públicas**, 4ª ed. Brasília: Vestcon, 2000. p. 88.

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a **instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.**

§ único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no “caput”, no que se refere aos impostos.

Tal dispositivo legal, por conseguinte, se afina ao princípio da indisponibilidade dos bens e dos interesses públicos da administração, como bem observado por Celso Antônio Bandeira de Mello:

“A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer se seja, por impróprios. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que também é um dever – na estrita conformidade do que dispuser a ‘intentio legis’<sup>27</sup>”.

À vista de nosso ordenamento jurídico, portanto, muito embora tenha adquirido uma maturidade maior com a promulgação da LRF, a instituição, arrecadação e cobrança de tributos nunca esteve entregue à livre disposição do administrador, pois o cuidado com a coisa pública se trata de um poder-dever da Administração Pública.

Desta feita, é importante ressaltar que a renúncia dos ingressos financeiros – receitas – da Administração Pública segue o mesmo entendimento. Razão pela qual os benefícios e os incentivos fiscais ganharam a atenção também da LRF, cujo art.14 assim determina:

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.

Confira-se, deste modo, que o art. 14, *caput*, da LRF, dispõe que os incentivos e benefícios fiscais concedidos pela Administração Pública – e que acarretam a renúncia de receita pelo ente tributante – devem atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias (LDO).

De outra sorte, quanto à LDO, a Constituição Federal, em seu art. 165, §2º, determina que contemple as alterações legislativas de ordem tributária, conforme se transcreve:

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

(...)

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, **disporá sobre as alterações na legislação tributária** e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”.

Ademais, como os incentivos e benefícios fiscais devem ser concedidos mediante lei em sentido estrito, infere-se que tais políticas devem estar previstas na LDO. Então, a LRF deve atender ao disposto na LDO, que considerará, por conseguinte, as mudanças da legislação tributária para a sua composição.

Destarte, a consequência temporal aos incentivos e benefícios fiscais é que eles devem ser concedidos antes mesmo da elaboração da LDO, sob pena da renúncia de receita não se adequar à previsão da LRF.

Assim, consoante o art. 165, § 2º, da CF, e o art. 14, da LRF, a concessão de incentivos e benefícios tributários que impliquem renúncia de receita não serão admitidos após a LDO, uma vez que ela deve conter as alterações na legislação tributária.

Nesse sentido, é o posicionamento de Kyoshi Harada:

“Outrossim, essa lei de diretrizes deve dispor sobre alterações na legislação tributária. Como essas alterações implicam o aumento, ou a diminuição da arrecadação tributária, que se refletirá na previsão de receitas a serem consignadas no orçamento anual, segue-se que as isenções e incentivos fiscais, em geral, só poderão ser concedidos antes do advento dessa lei de diretrizes. Convém deixar esclarecido, por oportuno, que, de qualquer forma, a isenção, como corolário da tributação, deve obedecer ao princípio da anualidade tributária. Ademais, se a lei isentiva entrasse em vigor no curso do exercício financeiro em execução, provocaria situação de desequilíbrio orçamentário<sup>28</sup>”.

Por tudo isso, a concessão de incentivos e benefícios fiscais não é possível após a LDO, por força do art. 165, §2º, da CF, e do caput do art. 14, da LRF. E com relação à Lei Orçamentaria propriamente, eventual concessão deve estar nela prevista.

### 3.2. Instrumentos de renúncia de receitas na LRF

A preocupação do Estado com a arrecadação (receita pública), como anteriormente ressaltado, resultou na expressa previsão na LRF, em seu art. 11, dos requisitos essenciais de responsabilidade na gestão fiscal. Isto é, instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos que, por força constitucional, competirem a determinado ente da Federação. Vedando, desde logo, quaisquer transferências voluntárias para entes que não observem os parâmetros da LRF.

Sobre a questão e sua relação com o princípio da legalidade, inerente à Administração Pública, Emerson Garcia e Rogério Pacheco Alves com clareza expõem:

“O disposto nada mais é do que derivação lógica do princípio da legalidade, já que os tributos estão previstos em lei e o administrador público tem o dever de cumprir os seus mandamentos. Deixando de instruir, prever e arrecadar os tributos, será nítido o descumprimento da lei. Em razão disto, é extremamente condenável a política de

---

<sup>28</sup> HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 103.

alguns Municípios que, por já possuírem a arrecadação que entendem suficiente, deixam de editar as leis necessárias à instituição de algum tributo previsto no texto constitucional como sendo de sua competência, o que normalmente se dá com o imposto sobre a propriedade territorial urbana<sup>29</sup>.

Pois bem. Em regra, para configurar renúncia de receita é necessário o preenchimento dos requisitos dispostos no art. 11, da LRF, eis que “Evidentemente, só se poderá renunciar àquela receita que, desde já, for passível de cobrança<sup>30</sup>”.

Já quanto a expressão renúncia de receita constante do título do Capítulo III desta lei, há uma grande controvérsia doutrinária e jurisprudencial.

Para alguns, o conceito adotado seria o de Receita Corrente Líquida, do âmbito financeiro, que engloba todas as receitas que ingressam nos cofres públicos, porquanto:

“A Lei de Responsabilidade Fiscal adota o conceito de Receita Corrente Líquida, que como já dissemos, abrange o somatório de todas as receitas que ingressam nos cofres públicos (...) As Receitas Tributárias inseridas no conceito de Receita Corrente Líquida são apenas as que decorrem da cobrança direta dos tributos e as receitas transferidas, quando recebidas (excluindo-se as repassadas)<sup>31</sup>”.

Ou ainda, a renúncia de receita deveria ser interpretada como gasto público, conforme o entendimento consagrado no Acórdão 747/2010 do TCU (Plenário):

“6.19 Verifica-se que o tratamento da renúncia de receita como gasto, conforme o conceito adotado no DGT e na LDO, está em harmonia com o espírito que orientou o legislador na elaboração da LRF: o de equilíbrio fiscal. Isso porque o equilíbrio fiscal perseguido pela LRF pode ser afetado tanto pela realização de despesas de forma pouco parcimoniosa quanto pela renúncia ilimitada de receitas.  
6.20 Definido o conceito de renúncia de receita a ser utilizado para fins de verificação do cumprimento do art. 14 da LRF, passa-se ao exame dos instrumentos por meio dos quais a renúncia pode ser concedida, elencados no § 1º desse artigo. Os conceitos que se seguem tiveram como base dispositivos do Código Tributário Nacional – CTN que tratam de alguns dos instrumentos elencados na LRF, bem como estudo realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN para elaboração de ‘Manual Técnico de

<sup>29</sup> GARCIA, Emerson; ALVES, Rogério Pacheco. **Improbidade Administrativa**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 566.

<sup>30</sup> LINO, Pedro. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**: lei complementar nº 101/2000. São Paulo: Atlas, 2001. p. 61.

<sup>31</sup> BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Renúncia de Receitas e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. in A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 60-61, out./dez. 2004.

Demonstrativos Fiscais – Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios”.

Ao nosso entender, contudo, seria obviamente a renúncia de receita tributária, ou seja, a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária devidamente descrita no caput do art. 14<sup>32</sup>.

A rigor, no entanto, essa aplicação restritiva à renúncia de receita da LRF é uma das principais falhas indicadas pela doutrina, conforme pontual análise de Maria Emília Miranda Pureza:

**“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 de receitas correntes.**

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 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)<sup>33</sup>”.

De todo modo, é importante se ter em conta que a condição elementar para a renúncia de receita tributária é a existência de favorecimento fiscal, tratamento diferenciado para determinado grupo de contribuintes, de modo específico e limitado<sup>34</sup>.

Então, por mais que a incidência do benefício fiscal seja generalizada e acarrete uma maior perda de arrecadação, ela não será enquadrada como renúncia de receita pela legislação tributária ou fiscal, tampouco exigirá estudo orçamentário ou medidas de compensação.

Assim, igualmente esclarece Maria Emília Miranda Pureza:

“(…) 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

---

<sup>32</sup> PUREZA, Maria Emília Miranda. **Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – Inconsistências no Controle de Gastos Tributários.** in *Cadernos ASLEGIS*, v. 8, n. 29, p. 63-64, ano 2006.

<sup>33</sup> PUREZA, Maria Emília Miranda. **Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – Inconsistências no Controle de Gastos Tributários.** in *Cadernos ASLEGIS*, v. 8, n. 29, p. 63-64, ano 2006.

<sup>34</sup> PUREZA, Maria Emília Miranda. **Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – Inconsistências no Controle de Gastos Tributários.** in *Cadernos ASLEGIS*, v. 8, n. 29, p. 63-64, ano 2006.

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<sup>35</sup>.

Por este vértice, a fins de facilitar a compreensão das medidas tidas como renúncia de receita, o legislador posteriormente exemplificou algumas espécies de renúncia no §º 1 do art. 14 da LRF, in verbis:

“§ 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”. (Grifo nosso)

A redação conferida a este dispositivo, então, deixa claro que o rol não é taxativo, se tratando de rol meramente exemplificativo de hipóteses de renúncia fiscal. Até mesmo porque, quaisquer “outros benefícios” que impliquem tratamento diferenciado entre contribuintes devem ser considerados como renúncia de receita, a fins de regular a concessão desmedida de benefícios e resguardar o equilíbrio das contas públicas.

Em igual sentido, dispôs o TCU no Acórdão 747/2010:

“6.1 No § 1º do art. 14 da LRF, são enumerados vários instrumentos por meio dos quais se pode conceder renúncia de receita: 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.

(...)

6.3 A partir da redação do dispositivo, constata-se que se trata de **rol meramente exemplificativo, e não taxativo**. Tendo em vista que o princípio básico da LRF consiste no equilíbrio das contas públicas, **qualquer benefício do qual decorra tratamento diferenciado deve ser considerado renúncia de receita, com vistas a coibir a concessão indiscriminada de benefícios, o que pode impactar as receitas e, conseqüentemente, dificultar o alcance das metas fiscais**”.

---

<sup>35</sup> PUREZA, Maria Emília Miranda. **Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – Inconsistências no Controle de Gastos Tributários**. in Cadernos ASLEGIS, v. 8, n. 29, p. 62, ano 2006.

No ensejo, o caráter misto adotado pela LRF em seu art. 14, traz como mecanismos de renúncia de receitas algumas hipóteses de exclusão, extinção e modificação do crédito tributário<sup>36</sup>.

Nem todas, porém, tiveram a incidência da norma limitada pelo legislador. Dentre aquelas acolhidas pela lei em sua integralidade estão a anistia, o subsídio, a remissão e o crédito presumido. Por sua vez, quanto às isenções, à alteração da alíquota ou modificação da base de cálculo e aos outros benefícios, sempre se verifica um condicionante (limitador) empregado em conjunto com os mesmos, como se vê: a) isenções em caráter não geral; b) alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos; e c) outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Alinhado ao exposto, Morgana Bellazzi de Oliveira Carvalho é enfática:

“O dispositivo transcrito traz 07 (sete) hipótese consideradas como renúncia de receita, sendo que para as 04 (quatro) primeiras situações – anistia, remissão, subsídio e crédito presumido – a LRF não impõe condição para que elas integrem o conceito de renúncia; para as 03 (três) últimas hipóteses – isenção, redução de alíquota e base de cálculo e outros benefícios – o legislador impôs adjetivação específica, considerando como renúncia, apenas, as isenções em caráter **não geral**, a alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução **discriminada** de tributos ou contribuições (isenções parciais), e outros benefícios que correspondam a **tratamento diferenciado**. Nestas 03 (três) hipóteses é fácil perceber que a intenção do legislador não foi outra, senão a de restringir a incidência da norma<sup>37</sup>”.

Destarte, quanto aos casos de incidência limitada da norma para fins da LRF, somente configuram renúncia de receitas as isenções quando não gerais, as modificações da alíquota ou base de cálculo de tributos se implicarem numa redução discriminada, ou os demais benefícios fiscais que resultarem em um tratamento

---

<sup>36</sup> “O art. 14 da LRF, que estabelece condições para que os Entes Políticos concedam benefícios tributários ou financeiros, prevê casos de exclusão (isenção e anistia), de extinção (remissão), ou modificação (alteração de alíquotas e de base de cálculo) de crédito tributário, e os casos de benefícios financeiros (subsídios, créditos presumidos e incentivos), considerados como renúncia de receitas” (BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Renúncia de Receitas e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. in A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 63, out./dez. 2004).

<sup>37</sup> CARVALHO, Morgana Bellazzi de Oliveira. **Renúncia de receita sob a ótica do §1º, do art. 14, da LRF e benefícios fiscais concedidos no âmbito do CONFAZ**. in Revista do Programa de Pós-Graduação da UFBA, n. 13, p. 221, ano 2006.

diferenciado do contribuinte. Tudo aquilo que sair do âmbito dessas hipóteses, não é considerado renúncia de receitas à luz da LRF.

Isso posto, confira-se que a lei impõe a elaboração de um relatório de impacto orçamentário-financeiro como condição formal obrigatória, além de exigir duas condições materiais alternativas.

A primeira delas, disposta no art. 14, I, da LRF, requer a demonstração de previsão da renúncia na estima de receita da lei orçamentária, em conformidade com o art. 12, e que tal exclusão não afete as metas de resultados fiscais. Porém, quanto a esta condição, cabe a ressalva de que as empresas e pessoas que não foram contabilizadas no cálculo da receita corrente líquida, pois se sujeitaram à tributação somente após a fase de planejamento, não estão sujeitas a esta exigência<sup>38</sup>.

A segunda, por sua vez, com previsão no inciso II do mesmo art. 14, da LRF, estabelece como condição à renúncia de receita estar acompanhada de medidas de compensação, como a elevação de alíquota, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de novos tributos, de acordo com o princípio da anterioridade.

Neste particular, merece nota que as medidas de compensação não serão obrigatórias em todos os casos, confira-se a esclarecedora e adequada lição de Jozélia Nogueira Broliani:

“As medidas de compensação não são obrigatórias sempre, mas somente naqueles casos em que não houve planejamento prévio, em que não se retirou do cálculo da receita corrente líquida o valor renunciado, em que não se previu antecipadamente (no orçamento) a concessão do benefício tributário.

Tais medidas de compensação estão sujeitas ao princípio da anterioridade, logo, a lei (tributária) que as institui deve ser publicada (deve ter vigência) no ano anterior ao de sua eficácia.

Conclui-se, portanto, que a mesma exigência quanto ao planejamento existe em ambas as situações descritas nos incisos I e II do art. 14, posto que primeiro se deve providenciar o aumento da receita, pelo aumento da tributação, para depois conceder o benefício tributário que redundará em renúncia de receita.

Sempre é bom lembrar que a renúncia somente acontece quando a receita era esperada, estimada ou prevista, posto que as despesas foram fixadas com base naquele montante. Se, no entanto, a receita não foi computada, não era esperada, não foi estimada, de renúncia não se trata, não se aplicando a norma do art. 14, senão somente

---

<sup>38</sup> BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Renúncia de Receitas e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. in A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 74, out./dez. 2004.

para o relatório de impacto, já exigido pela Carta Constitucional (art. 165, parágrafo 6º, da CF).

Essa é, segundo pensamos, a única interpretação que se coaduna com a idéia de equilíbrio das contas públicas, objetivo da norma contida no art. 14 da LRF<sup>39</sup>.

Cumprir observar, outrossim, que a entrada em vigor do ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de natureza tributária está condicionada à implementação das medidas do § 2º, do art. 14, da LRF. Quer dizer, para a concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de natureza fiscal deve ocorrer previamente a elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo<sup>40</sup>.

A respeito do §3º, da LRF, o legislador preocupou-se em trazer os limites materiais de incidência para as alterações de alíquotas do §1º do art. 14, bem como para o montante da dívida cobrada. Logo, os requisitos previstos no art. 14, da LRF, não se aplicam às alterações de alíquota concernentes aos impostos de importação e exportação, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, tampouco às situações cujos custos de cobrança superem o valor do débito<sup>41</sup>.

Ante o exposto, Emerson Garcia e Rogério Pacheco Alves assim se posicionam:

“Em consonância com o art. 14 da LRF, a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, como a correlata renúncia de receita, observadas as exceções do §3º, dependerá: a) da apresentação de estimativa do impacto orçamentário-financeiro; b) de estar em harmonia com o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias; e c) da demonstração de que a renúncia não comprometerá as metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias ou que haverá algum tipo de compensação para minimizar os seus efeitos, “provenientes de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição” (v.g.: aumento da alíquota do ISS para compensar a isenção de IPTU concedida aos ex-combatentes). Neste último caso, o ato que importou em renúncia de receita

---

<sup>39</sup> BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Renúncia de Receitas e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. in A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 74-75, out./dez. 2004.

<sup>40</sup> “O §2º refere-se ao inciso II do caput, e somente poderá ser dado o benefício fiscal pretendido se as medidas de compensação apontadas forem implementadas na prática. Assim, se se tratar de criação de tributo como medida de compensação, a renúncia de receita somente a partir do momento em que o novo tributo for criado, pois assim exige o art. 14, §2º.” (LEIRIA, Antônio Celso Nogueira. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Caxias do Sul: Plenum, 2005. p. 91)

<sup>41</sup> LEIRIA, Antônio Celso Nogueira. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Caxias do Sul: Plenum, 2005. p. 91

somente entrará em vigor quando a compensação estiver assegurada pelo real aumento de receita (art. 14, §2º, da LRF)<sup>42</sup>”.

Portanto, sob pena de acarretar a nulidade, a concessão de qualquer incentivo ou benefício que implique em renúncia de receita impõe obediência prévia às diversas medidas descritas no art. 14 da LRF, tais como a estimativa de impacto orçamentário, o atendimento à lei de diretrizes orçamentárias e a compensação por outros mecanismos.

### 3.2.1. Anistia

A anistia, no âmbito do direito tributário, tem relação com as infrações tributárias. A sua concessão, por circunstâncias excepcionais – interesse social ou político –, equivale ao perdão, extinguindo o crédito tributário (art. 175, II, do CTN) e deixando o anistiado de receber a penalidade decorrente da infração cometida.

Bem assim, “como qualquer outro privilégio fiscal é autolimitação do poder de tributar. A lei pode, por medida de clemência, autorizar o esquecimento da prática do ilícito fiscal ou dispensar o pagamento ou penalidade pecuniária<sup>43</sup>”.

Esclarecendo bem a matéria, Nelson Leite Filho expõe:

“A anistia nada mais é do que o esquecimento legal de uma ou mais infrações penais, entendendo-se por infração ou infringência duma norma jurídica, e, via de consequência, o aparecimento da multa (multa pena e multa ressarcimento) tributária.

A multa pena é pela infração cometida, um castigo, uma advertência; a multa ressarcimento é pelo prejuízo causado ao erário público, também denominado multa moratória, pela demora<sup>44</sup>”.

De igual forma, João Roberto dos Santos Régner aduz:

“A anistia (...) em sentido genérico, significa perdão, indulto, extinção da punibilidade em matéria tributária. É a concessão feita pelo Estado a devedores em atraso para que paguem os seus débitos em novos prazos de uma só vez ou em parcelas independentemente de

---

<sup>42</sup> GARCIA, Emerson; ALVES, Rogério Pacheco. **Improbidade Administrativa**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 567.

<sup>43</sup> TORRES, Ricardo Lobo *apud* LINO, Pedro. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal: lei complementar n. 101/2000**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 62.

<sup>44</sup> LEITE FILHO, Nelson. **Da incidência e não incidência, isenção e imunidade**. São Paulo: LEUD, 1986. p. 126.

majorações, multas e outras sanções a que normalmente estariam sujeitos.

(...)

O Código Tributário Nacional ocupa-se da anistia, de maneira mais específica, em seus artigos 180 e 182, quando estabelece que a anistia abrange apenas as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando aos atos qualificados em lei como crime contração, sejam praticados mediante dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele<sup>45</sup>

Há que se ressaltar, no entanto, que o conceito de renúncia de receita adotado pelo art. 14 da LRF conflita com a anistia. Isto porque, a anistia não constitui exatamente uma modalidade de renúncia de receita tributária, em razão do alcance do termo “receita tributária” à luz das normas gerais de direito tributário e orçamentário, que adotam as definições do art. 3º, do CTN, e art. 11, §4º, da Lei nº 4.320/64:

**Art. 3º** Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

**Art. 11** - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

(...)

§ 4º - A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema:

(...)

RECEITA TRIBUTÁRIA

Impostos.

Taxas.

Contribuições de Melhoria.

Desta forma, veja-se que a receita tributária está limitada à prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito. Isto é: impostos, taxas e contribuições de melhoria. De outro lado, a anistia diz respeito essencialmente a multa e aos juros, que decorrem por natureza de ato ilícito. Logo, muito embora seja fonte de receita, não figura como receita propriamente tributária.

Em igual sentido, José João Calanzani expõe:

“A multa e os juros, por se constituírem em ato posterior ao momento da obrigação tributária, não possuem natureza de tributo, mas sanção ao ilícito, imposta pela administração, ante a omissão do

---

<sup>45</sup> RÉGNER, João Roberto dos Santos. **A norma de isenção tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. pp. 72-73.

contribuinte em cumprir a obrigação tributária, ocorrida por ocasião do surgimento do fato gerador.

A anistia de multa e juros não constitui renúncia de receita, porque não envolve concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária<sup>46</sup>.

Portanto, muito embora a anistia conste dentre as modalidades de renúncia de receita compreendidas como exclusivamente tributária do art. 14, §1º, da LRF, ela não é de fato um mecanismo de renúncia de receita de ordem tributária. Isso não impede, porém, a aplicabilidade do dispositivo. O legislador, ao colacionar expressamente a anistia no rol exemplificativo do art. 14, §1º, conferiu à anistia tratamento equiparado às renúncias de receita tributária, promovendo igual obediência às exigências do art. 14 da LRF.

Ademais, não pode o administrador deixar de seguir tais procedimentos em atenção ao princípio da legalidade que permeia toda a Administração Pública, por força do art. 37 da CF.

De toda forma, por força do parágrafo único do art. 175, do CTN, caso ocorra anistia, o contribuinte ainda tem de arcar com as obrigações acessórias ou consequentes da obrigação principal que gerou o crédito anistiado (excluído).

Lembra-se: anistia não apaga a infração nem engloba atos criminosos, fraude, simulação ou infrações resultantes de conluio<sup>47</sup>, tampouco é aplicável às infrações cometidas posteriormente à eficácia da lei que a concede, segundo prescreve o art. 180, do CTN.

Bem assim, ressalta-se que a anistia pode ser conferida em caráter geral ou limitada. Quando geral, é concedida de modo absoluto, a todos os contribuintes em situação idêntica e sem qualquer exigência, alcançando o tributo e a penalidade.

De outra forma, quando a anistia é limitada, ela pode se restringir às infrações de determinado tributo, às infrações punidas com penalidades pecuniárias – até certo valor – cumuladas ou não com outras penalidades, à determinada área

---

<sup>46</sup> CALANZANIM José João. **Lei de Responsabilidade Fiscal – Anistia de Multa e Juros – Regras do Art. 14 – Alcance da Norma.** in Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM, ano 6, p. 19-26, abr./jun. 2005.

<sup>47</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do [Coord.]. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 143.

territorial, ou mesmo condicionada ao pagamento de tributo no prazo estipulado pela lei ou autoridade administrativa<sup>48</sup>. Com efeito, Jozélia Nogueira Broliani aduz:

“(...) a Anistia pode se referir a um tributo e não a outro, pode se referir a uma infração e não a todas, pode circunscrever-se a determinada região do território nacional, pode ser concedida sob condição de pagamento de tributo, pode se referir a penalidades decorrentes de infrações até certo montante (art. 181, CTN), mas jamais poderá atingir apenas ‘uma parte’ da infração. A doutrina não é unânime, nem pacífica quanto a este ponto. Os doutrinadores que admitem a Anistia parcial a entendem como anistia da penalidade, e uma vez suprimida esta, não subsistiria a infração correspondente<sup>49</sup>”.

Destarte, de acordo com o art. 182 do CTN, a anistia em caráter não geral é efetivada por despacho da autoridade administrativa, caso a caso, mediante requerimento com o qual o interessado demonstra o preenchimento das condições e o cumprimento dos requisitos para sua concessão. No entanto, o despacho administrativo “não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível o disposto no art. 155<sup>50</sup>”.

Por tudo isso, relembra-se que a anistia tem relação com as infrações tributárias e é determinada por circunstâncias excepcionais, interesse social ou político. Porém, apesar de não ser de fato um mecanismo de renúncia de receita de ordem tributária, ao colacionar expressamente a anistia no rol exemplificativo do art. 14, §1º, o legislador conferiu à anistia tratamento equiparado às renúncias de receita tributária, promovendo igual obediência às exigências do art. 14 da LRF.

### 3.2.2. *Remissão*

A remissão só pode ser concedida mediante lei (art. 172, do CTN; 150, §6º, da CF) e consiste no perdão total ou parcial da obrigação tributária. Em resumo, “é o

---

<sup>48</sup> LEIRIA, Antônio Celso Nogueira. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Caxias do Sul: Plenum, 2005. p. 89.

<sup>49</sup> BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Renúncia de Receitas e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. in A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 65, out./dez. 2004.

<sup>50</sup> SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**, 13ªed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.330.

perdão legal do crédito tributário<sup>51</sup>”, que exclui o débito fiscal (art. 156, CTN) e fulmina também o direito de ação<sup>52</sup>.

Alinhado ao exposto, Carlos Valder do Nascimento expõe:

“Com a remissão, vocábulo originário do latim remissio, o credor, além da renúncia ou perdão da dívida, abstém-se de usar o direito de ação para o seu cumprimento, consoante o autor antes citado, ao formular a remissão como ‘a ação de remitir, isto é, perdoar a dívida, renunciar o credor do direito de recebe-la ou de usar da ação para exigí-la’<sup>53</sup>”.

A fins de entender o que se entende por crédito, faz-se necessária a interpretação conjunta dos artigos 139, e 113, §1º, do CTN, de modo que ele compreende tanto o tributo e como a penalidade pecuniária imposta. Poderá, no entanto, ter alcance parcial ou total, consoante explica Jozélia Nogueira Broliani:

“O instituto da Remissão é o mesmo do Direito Privado (Código Civil, arts. 1.053 a 1.055), no entanto, no âmbito tributário depende de ato fundamentado e que a lei concedente preencha os requisitos exigidos na Lei Complementar (art. 172 do CTN). Enquanto a Anistia é o perdão da infração e da penalidade correspondente, **a Remissão pode abranger todo o crédito ou parte dele, o crédito referente ao tributo ou o crédito referente à penalidade, somente os juros ou inclusive estes, somente a correção monetária ou inclusive esta.**

A principal diferenciação entre a Remissão e a Anistia reside no fato de que aquela se processa no contexto de um vínculo obrigacional (extinguindo o crédito tributário que se originou da relação obrigacional tributária), e esta se refere somente ao liame de natureza sancionatória, podendo desconstituir a antijuridicidade da própria infração tributária<sup>54</sup>”.

Ademais, confira-se que a remissão se conforma adequadamente à essência legal do caput do art. 14 da LRF, vez que se trate de uma forma desonerativa essencialmente tributária.

Desta sorte, a remissão consiste no perdão total ou parcial da obrigação tributária, sendo uma modalidade de renúncia de receita tributária por excelência, cuja obediência ao art. 14 da LRF se impõe.

---

<sup>51</sup> SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**, 13ªed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.330.

<sup>52</sup> LEIRIA, Antônio Celso Nogueira. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Caxias do Sul: Plenum, 2005. p. 89.

<sup>53</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do [Coord.]. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 143.

<sup>54</sup> BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Renúncia de Receitas e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. *in* A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 66, out./dez. 2004.

### 3.2.3. Subsídio

Os subsídios, na definição de Luís Cabral de Moncada, consistem em:

“(...) expressão genérica que abrange um conjunto diversificado de providências administrativas, possuindo, no entanto, um denominador comum: o tratar-se de atribuições pecuniárias unilaterais a favor dos sujeitos econômicos sem que estes fiquem constituídos na obrigação do reembolso. É por esta razão que também se chama ao subsídio subvenção, comparticipação, prêmio, etc.<sup>55</sup>”

Assim, como forma de intervenção no domínio econômico que é, os subsídios são incentivos financeiros não tributários induzidos pelo Estado, a fins de influir na produção de determinados bens e na sua composição de preços<sup>56</sup>. Afinal, veja-se que:

“Subsídios são espécies de subvenções (reguladas pela Lei nº 4.320/64, no art. 3º), e constituem transferências de recursos do governo para particulares, independentemente do fornecimento de bens e serviços, motivadas por questões econômicas ou de fomento, visando corrigir distorções do Mercado, facilitar a concorrência ou incentivar a produção e consumo de determinados bens. Podem revestir-se de diversas figuras, legítimas ou não, consoante o objetivo almejado<sup>57</sup>”.

Dentre os mecanismos de renúncia de receitas tributárias elencados no rol exemplificativo do art. 14, §1º, da LRF, no entanto, merece especial atenção o subsídio, porquanto sequer constitui verdadeira forma de renúncia de receitas, mas despesa pública<sup>58</sup>.

Alinhado ao exposto, pode-se até mesmo dizer que a LRF, em seu art. 14, contemplou ao alcance da norma todo tipo de incentivo financeiro, que direta ou indiretamente afetem as receitas, de modo justificar a previsão dos subsídios no rol exemplificativo do §1º.

---

<sup>55</sup> MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Econômico**, 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. p. 432.

<sup>56</sup> BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Renúncia de Receitas e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. in A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 51-88, out./dez. 2004.

<sup>57</sup> BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Renúncia de Receitas e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. in A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 51-88, out./dez. 2004.

<sup>58</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 194

Por este enfoque, Jozélia Nogueira Broliani explica:

“A Lei de Responsabilidade Fiscal não trata a renúncia de receita somente quanto aos benefícios tributários (ainda que estes influenciem diretamente na diminuição da receita), mas também se refere, na norma do art. 14, a todo tipo de incentivo financeiro, mesmo que eles apenas indiretamente afetem as receitas, posto que via de regra constituem elementos de despesa pública (como é o caso dos subsídios). Como despesas, devem constar no orçamento.  
(...)

Os subsídios não representarão queda na arrecadação dos tributos, não afetarão as receitas tributárias, mas indiretamente diminuirão a receita corrente líquida, e, como despesas que são, poderão prejudicar o equilíbrio das contas públicas, o cumprimento das metas e das obrigações constitucionais e legais. Por este motivo é que, ao lado do crédito presumido, foram elencados na norma do art. 14 para sujeitarem-se também ao menos a uma das duas condições nela contida, e ao relatório de impacto já referido<sup>59</sup>.”

Neste particular, contudo, o entendimento do TCU é de que o subsídio – como medida de renúncia de receita financeira e creditícia – não se adequa a previsão do art. 14, pois os incentivos e benefícios ali englobados são de natureza exclusivamente tributária.

Deste modo, no Acórdão nº 747/2010, teceu as seguintes considerações:

“6.2 Verifica-se que no rol acima não constam apenas instrumentos de renúncia de receita tributária, mas também financeira e creditícia, como demonstra a utilização do termo ‘subsídio’. **Entretanto, as condições impostas no caput e nos incisos I e II do art. 14 da LRF devem ser aplicadas somente aos incentivos e benefícios de natureza tributária**, sobre os quais recai o enfoque do presente trabalho. Nesse sentido, doravante o termo ‘renúncia de receita’ será utilizado como sinônimo de ‘renúncia de receita tributária’<sup>60</sup>.”

Todavia, é de se salientar que, independentemente do entendimento dado pelo TCU, o emprego de subsídios requer o preenchimento dos requisitos do art. 14, da LRF, em razão do princípio da legalidade inerente à atividade da Administração Pública (art. 37, da CF)<sup>61</sup>. Além do que, tal qual a anistia, a LRF conferiu aos

<sup>59</sup> BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Renúncia de Receitas e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. in A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 51-88, out./dez. 2004.

<sup>60</sup> Acórdão nº 747/2010 - TCU - Plenário.

<sup>61</sup> “O tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal e anteriormente estudado, aplica-se normalmente à Administração Pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva, pois **na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza**,

subsídios tratamento equiparado às renúncias de receita tributária, promovendo igual obediência às exigências do art. 14 da LRF

Por este enfoque, os subsídios são incentivos financeiros não tributários induzidos pelo Estado, que requerem obediência aos requisitos do art. 14, da LRF, muito embora não se enquadre no conceito de renúncia de receita, fazendo-se necessário o atendimento cumulativo de: a) estimativa do impacto orçamentário-financeiro; b) Lei de Diretrizes Orçamentárias; e c) condições dos incisos I ou II.

#### 3.2.4. *Crédito presumido*

O crédito presumido consiste no reconhecimento legal ao contribuinte de um crédito fictício oriundo do pagamento de impostos sobre determinadas operações<sup>62</sup>.

Noutras palavras:

“No crédito presumido, o Fisco presume que o contribuinte, por exemplo, tem um crédito de x valor. Não obstante, esse x valor poderá ser maior ou menor que o valor real; entretanto, será com o valor fixado pelo legislador infraconstitucional que o tributo deverá ser recolhido e serão gerados os devidos efeitos”.

Por este enfoque, o conceito de crédito presumido importante à renúncia fiscal se limita às hipóteses que beneficiam o contribuinte (desoneração tributária), cujo imposto pago é menor que o efetivamente devido ao ente tributante<sup>63</sup>.

No campo prático, há que se consignar o entendimento consagrado pelo STJ NO Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 993.164/MG, de que o crédito que não puder ser utilizado pelo contribuinte por oposição ilegítima do Fisco, o descaracterizaria o como crédito escritural – lançado na escrita contábil –, incidindo correção monetária.

Neste sentido, é devida a correção monetária quando verificada a resistência ilegítima do Fisco no aproveitamento do crédito pelo contribuinte, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado, conforme se vê no julgado infra:

---

diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo que a lei não proíba” (Moraes, Alexandre. **Direito constitucional**. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 327)

<sup>62</sup> LEIRIA, Antônio Celso Nogueira. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Caxias do Sul: Plenum, 2005. p. 90.

<sup>63</sup> SILVA, Edgar Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. **Curso de Direito Tributário**, 13ªed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 338.

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO ESCRITURAL E CRÉDITO PRESUMIDO. PEDIDOS ADMINISTRATIVOS DE RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TERMO A QUO. APÓS PRAZO LEGAL DE 360 DIAS. ART. 24 DA LEI 11.457/07.

1. **Consoante a jurisprudência assentada pelo STJ, o direito à correção monetária de crédito escritural é condicionado à existência de ato estatal impeditivo de seu aproveitamento no momento oportuno.** Em outros termos, é preciso que fique caracterizada a "resistência ilegítima do Fisco", na linha do que preceitua a Súmula 411/STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco".

2. Em tais casos, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art. 24 da Lei 11.457/07). Nesse sentido: AgRg nos EREsp 1.490.081/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe de 1º.7.2015.

3. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp 1585275/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2016, DJe 14/10/2016)

Em igual sentido, prescreve a Súmula 411/STJ:

"É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco".

A propósito, isto não acarreta efetivamente a ampliação do incentivo ou benefício fiscal – apenas recompõe o valor da moeda –, razão pela qual não entra em confronto com as exigências legais elencadas no art. 14, da LRF.

Até mesmo porque, o inciso I do art. 14, da LRF, prevê que a estimativa de receita da lei orçamentária observe o art. 12, que dispõe expressamente que as previsões de receita serão realizadas em conformidade com as variações do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante. Ora, se a estimativa de receitas prevê tal variação, não há motivo para que a sua renúncia não opere de igual forma.

Alinhado ao exposto, no que se refere ao crédito presumido e à renúncia de receitas, o conceito adotado pela LRF se limita às hipóteses que beneficiam o contribuinte, vez que somente nesta hipótese haverá efetivamente perda de receita. Lembrando, ademais, que incide correção monetária sobre o crédito que não puder ser utilizado pelo contribuinte por oposição ilegítima do Fisco, não configurando ampliação do incentivo ou benefício fiscal, a justificar o preenchimento dos requisitos fixados no art. 14 da LRF.

### 3.2.5. *Isenção em caráter não geral*

A isenção integra as formas de exclusão do crédito tributário admitidas pela legislação (art. 175, I, CTN)<sup>64</sup>, e é expressa por uma norma aditiva, cujo sentido é extraído da análise conjunta com a norma básica. Nela, e por ela, destaca-se o objeto da norma isencional do raio de ação da norma básica, a compor o espectro da hipótese de incidência.

Na percuente análise de Walter Barbosa Corrêa:

“(…) acreditamos que talvez aqui possamos socorrer-nos da teoria do negócio jurídico, para, comparativamente, afirmar que, na ocorrência do fenômeno da isenção, se está diante de um fato existente (reconhecido pelo direito), mas ineficaz (por impedir o credor de pleitear a satisfação da obrigação).<sup>65</sup>”

De tal sorte, ao retirar do mundo jurídico – tornando atípica – parcela do conjunto fático cuja regra de tributação se impõe, a isenção redesenha – como fenômeno intrínseco que é – a própria hipótese de incidência. Logo, atua naquilo que seria tributado, deixando, pois, de sê-lo, em decorrência da falta de tipicidade para configurar a hipótese de incidência.

Desta feita, caminhando à isenção em caráter não geral, ela seria aquela, a princípio, que requer a análise casuística da autoridade administrativa para a concessão da isenção, nos termos do art. 179, do CTN:

“**Art. 179.** A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão”.

Por esta linha, embora decorra igualmente de lei, consoante o texto constitucional determina em seu art. 155, §2º, XII, g, ela tem origem essencialmente contratual. Isto porque, além da lei isencional discriminar os tributos por elas abrangidas e assinalar o prazo de sua duração, a concessão do benefício deve ser

---

<sup>64</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. **Incidência, não incidência e isenção**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 16.

<sup>65</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. **Incidência, não incidência e isenção**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 16-17.

precedida de requerimento ao Fisco, demonstrando o preenchimento dos requisitos descritos na lei. Conforme explica Kyoshi Harada:

“Esse tipo de isenção, apesar de resultar de lei, tem origem contratual, à medida em que representa um privilégio fiscal condicionado ao atendimento por parte do contribuinte de certos requisitos de interesse público<sup>66</sup>”.

Porém, é importante enfatizar que o alcance da LRF quanto às isenções em caráter não geral não se resume às concessões pontuais, condicionadas à direta provocação do interessado, porquanto:

“Poder-se-ia querer restringir, então, a aplicação das isenções não-gerais tratadas pelo §1º, do art. 14, da LRF como somente aquelas efetivas, por despacho da autoridade administrativa, mediante requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. Porém, **não foi só por isso que o legislador da LRF intencionou**. Na verdade, nem toda isenção não-geral dependerá de requerimento do interessado, como também, nem toda isenção determinada, específica, discriminada, particular, individual será não-geral, pois poderá estar atrelada a alguma política pública, sendo, portanto, geral, como já exemplificado. Assim, importante delinear que **é preciso interpretar os conceitos de não-geral, discriminado e diferenciado para efeitos de renúncia de receita, segundo os ditames da LRF<sup>67</sup>**”.

O ponto nodal para a análise dos benefícios fiscais, então, está no destinatário da norma. Se o benefício está direcionado para um contribuinte em particular, de maneira que se coloca em situação distinta dos demais contribuintes do mesmo grupo socioeconômico, ela será compreendida como renúncia de receita, enquadrando-se nas disposições contidas na LRF.

Segundo Morgana Bellazzi de Oliveira Carvalho:

“(…) nem todo benefício fiscal que privilegie determinado contribuinte deve ser, para fins desta lei, considerado renúncia de receita, sendo acompanhada de estimativa do impacto orçamentário. Para caracterizar renúncia fiscal é preciso analisar-se, além do enquadramento do benefício à adjetivação legal, o caso concreto, o mérito, a relevância social e a política pública que está associada à concessão. Afinal, **só será considerado como renúncia, aquele benefício que privilegie certo contribuinte em detrimento dos demais integrantes do mesmo grupo socioeconômico, não**

<sup>66</sup> HARADA, Kyoshi. **Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002. p.63.

<sup>67</sup> CARVALHO, Morgana Bellazzi de Oliveira. **Renúncia de receita sob a ótica do §1º, do art. 14, da LRF e benefícios fiscais concedidos no âmbito do CONFAZ**. in Revista do Programa de Pós-Graduação da UFBA, n. 13, p. 223-224, ano 2006.

**havendo por trás da concessão nenhuma política pública relevante.**

A concessão de benefícios fiscais (isenções totais ou parciais) é instrumento político para a promoção da justiça fiscal, através da ponderação de princípios da capacidade contributiva, redistribuição de rendas, razoabilidade e desenvolvimento econômico<sup>68</sup>.

Com efeito, para fins de concessão de isenção em caráter não geral, é importante consignar o entendimento consolidado no STJ, ao qual os requisitos necessários à obtenção do benefício serão determinados pela lei vigente ao momento do pedido de exame direcionado ao órgão administrativo competente, mesmo que a lei venha a ser revogada posteriormente a protocolização do pedido<sup>69</sup>.

Ao seu turno, no que se refere aos benefícios fiscais oriundos da norma isentiva, o STJ tem entendido que o contribuinte que atende aos requisitos legais tem direito a usufruir dos benefícios mesmo antes do ato formal de reconhecimento, quando a demora decorra de razões meramente burocráticas<sup>70</sup>.

A interpretação extensiva ou analógica, por sua vez, não está autorizada. De acordo com o STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.116.620/BA<sup>71</sup>, sendo o rol de incidência da norma taxativo, não se permite o

---

<sup>68</sup> CARVALHO, Morgana Bellazzi de Oliveira. **Renúncia de receita sob a ótica do §1º, do art. 14, da LRF e benefícios fiscais concedidos no âmbito do CONFAZ.** in Revista do Programa de Pós-Graduação da UFBA, n. 13, p. 222, ano 2006.

<sup>69</sup> AgRg no AI 1.368.014/SP; REsp 511061/MG; REsp 390733/DF.

<sup>70</sup> REsp 1174811/SP.

<sup>71</sup> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SERVIDOR PÚBLICO PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. ART. 6º DA LEI 7.713/88 COM ALTERAÇÕES POSTERIORES. **ROL TAXATIVO. ART. 111 DO CTN. VEDAÇÃO À INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.** 1. A concessão de isenções reclama a edição de lei formal, no afã de verificar-se o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos para o gozo do favor fiscal. 2. O conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, com as alterações promovidas pela Lei 11.052/2004, é explícito em conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores das seguintes moléstias graves: moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma. Por conseguinte, o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (numerus clausus), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas. 3. Consectariamente, **revela-se interdita a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN.** (Precedente do STF: RE 233652 / DF - Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, DJ 18-10-2002. Precedentes do STJ: EDcl no AgRg no REsp 957.455/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX,

alargamento do benefício isentivo para situações que não se enquadrem no texto expresso da lei, consoante determina o art. 111, II, do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

À luz do caput do art. 14, da LRF, não se admitir a dilação do rol taxativo na lei de isenção, por conseguinte, assegura também a saúde orçamentária e financeira do ente tributante, porquanto os mecanismos de compensação, criados ao momento da instituição do benefício, foram vinculados às hipóteses ali elencadas, restritamente.

Demais disso, no que se refere ao prazo e quanto ao prazo de vigência para a isenção, o artigo 176, do CTN, dispõe que ela pode se dar por tempo determinado ou indeterminado:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Destarte, veja-se que o CTN deixou de trazer limites objetivos para a isenção por tempo certo, cabendo ao legislador, consoante o interesse público, fixar tal prazo.

Entretanto, conquanto exista inicialmente essa possibilidade, deve ser evitada a concessão de período isentivo muito extenso. Afinal, a isenção concedida por prazo certo e sob determinadas condições não pode ser cassada livremente ao longo do prazo de vigência, pois se incorpora ao patrimônio individual do contribuinte, consoante prevê o art. 178, do CTN:

---

PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/05/2010, DJe 09/06/2010; REsp 1187832/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; REsp 1035266/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 04/06/2009; AR 4.071/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 18/05/2009; REsp 1007031/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJe 04/03/2009; REsp 819.747/CE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/06/2006, DJ 04/08/2006) 4. In casu, a recorrida é portadora de distonia cervical (patologia neurológica incurável, de causa desconhecida, que se caracteriza por dores e contrações musculares involuntárias - fls. 178/179), sendo certo tratar-se de moléstia não encartada no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88. 5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1116620/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010)

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Na esteira, o STF editou o Enunciado de Súmula de nº 544:

“isenções tributárias concedidas sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Ademais, sobre a possibilidade de existir o direito subjetivo do contribuinte (direito adquirido) e a consequente indenização pelo ato estatal de revogação da lei de isenção, o STJ igualmente firmou entendimento de que a isenção não pode ser revogada a qualquer tempo se concedida por prazo certo e sob determinadas condições<sup>72</sup>.

Pois bem. Neste particular, note-se que as medidas de compensação de renúncia de receitas, de acordo com o art. 14, da LRF, devem estar acompanhadas – além da adequação à Lei de Diretrizes Orçamentárias – obrigatoriamente de uma estimativa de impacto orçamentário e financeiro no exercício em que terá vigência e nos 2 (dois) seguintes. Ou seja, tendo uma perspectiva trienal (3 anos), qualquer período excedente não estará computado na estimativa realizada sob o prisma da LRF.

A melhor juízo, então, para uma gestão responsável, embora a LRF restrinja ao período acima disposto, não há dúvidas de que o período integral do benefício deve ser levado em consideração para se fixar o tempo da concessão, de modo a evitar a perda de recursos públicos em indenizações aos contribuintes.

Contudo, lembra-se que há um período máximo de vigência. Por força da LDO, em seu art. 109, §5º, é imprescindível a cláusula de vigência de até cinco anos para todo e qualquer projeto de lei ou medida provisória que acarrete a renúncia de receita, pois:

Art. 109. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

§ 5º Os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias que resultem em **renúncia de receita** em razão de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira,

---

<sup>72</sup> AgRg no REsp 835466/PE; REsp 197.673/SC; REsp 166.552/SP; REsp188.950/BA; REsp 198.331/SC; REsp 61.886/DF; REsp 74.092/PE; REsp 11.361/PE.

creditícia ou patrimonial, ou que vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, deverão conter **cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos.**

Portanto, nos termos do art. 14, § 1º, da LRF, a receita tributária que o ente deixa de arrecadar, em razão de isenção concedida em caráter não geral, deve ser compreendida como renúncia de receita, adequando-se a todas as exigências do art. 14, da LRF. Além disso, as isenções temporárias devem ser concedidas em observância ao interesse público, procurando evitar prazos muito extensos e atender ao disposto no art. 109 da LDO, que estabelece a vigência máxima de cinco anos.

### 3.2.6. *Alteração de alíquota*

A alíquota constitui, em conjunto com a base de cálculo, os elementos econômicos do fato gerador<sup>73</sup>, servindo para se calcular o montante do tributo.

Confira-se quanto à renúncia de receitas que a sua previsão no caput e §1º do art. 14 da LRF tem como amplitude “alteração de alíquota”. Porém, por uma questão de compatibilidade conceitual, as ditas alterações se restringem a redução do ônus tributário.

Noutras palavras, somente por força de uma redução de alíquotas há efetiva diminuição do valor do tributo para o sujeito passivo, o que se compreende como renúncia de receita. Sobretudo porque, diga-se, à luz do art. 14, II, da LRF, a majoração de alíquota é considerada medida de compensação por perda de receita.

Tal forma desonerativa e o seu objeto, na exposição de Edgard Neves da Silva e Marcello Martins Motta Filho:

“Sua finalidade é, mediando a grandeza da hipótese legal, verificar em que medida seria atendida a necessidade de recursos por parte da parte do ente tributante e, especialmente, mensurar a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Assim, uma vez fixada a alíquota, tem o legislador competência para **amenizar o efeito da oneração**<sup>74</sup>”.

Pode ainda ser reduzida de tal forma a zerar a alíquota, excluindo na integralidade do valor<sup>75</sup>. Assim, haveria nestas hipóteses a realização do fato

---

<sup>73</sup> SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**, 13ªed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.332.

<sup>74</sup> SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**, 13ªed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.332.

gerador, muito embora na quantificação do tributo a operação não assumisse nenhum valor econômico.

Demais disso, consoante Diógenes Gasparini, seria possível a instituição das alterações das alíquotas pelas seguintes formas:

“A alteração das alíquotas pode ocorrer por ato concreto ou por ato normativo da lavra o Presidente da República. Nesta hipótese o ato indicado é o regulamento autônomo que estabelecerá quando e em que condições ocorrerá a alteração. Indicará, ainda, o procedimento a ser adotado na majoração ou redução do tributo, isto é, se com a adoção de alíquotas fixas ou de alíquotas variáveis ou progressivas e, finalmente, explicitará as vantagens que poderão ser obtidas ou as obrigações que deverão ser atendidas pelos beneficiários das normas<sup>76</sup>”

Pelo exposto, a alíquota constitui um dos elementos econômicos do fato gerador e a interpretação de “alteração de alíquota” na perspectiva do caput do art. 14 da LRF deve estar voltada exclusivamente à sua redução. Ao revés, eventual aumento de alíquota, por sua vez, será compreendido não como renúncia de receita, mas medida de compensação.

Por fim, lembra-se que é certo serem exceções a essa regra da LRF os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 14, §3º, II, da LRF).

### 3.2.7. *Modificação de base de cálculo*

Na modificação da base de cálculo, o elemento quantitativo do fato gerador sofre os efeitos da norma jurídica, provocando a exclusão parcial do crédito tributário<sup>77</sup>. Afinal, “Seu efeito é justamente o de mensurar economicamente o fato

---

<sup>75</sup> “(...) a designada alíquota zero representa nítida isenção, mercê do aniquilamento do critério quantitativo” (BARRETO, Aires. **Base Cálculo, Alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: RT, 1986. P. 57).

<sup>76</sup> GASPARINI, Diógenes *apud* VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 90.

<sup>77</sup> SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**, 13ªed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.331.

gerador, estabelecendo sua medida, servindo inclusive como um dos elementos confirmadores da natureza jurídica do gravame<sup>78</sup>.

Quadra aqui, então, o devido esclarecimento: embora a lei preveja o termo “modificação”, interpreta-se que estará sujeita ao caput e §1º do art. 14 da LRF apenas no caso de redução ou dedução da base de cálculo, porquanto a consequência lógica da renúncia de receita é a minoração das receitas por vontade do ente tributante, e não o seu acréscimo.

De outra forma, vale a mesma ressalva sobre as alíquotas, que a ampliação da base de cálculo, sob o enfoque do caput e §1º do art. 14, da LRF, seria mecanismo empregado para a compensação da renúncia realizada pelo ente instituidor do incentivo ou benefício tributário.

No ensejo, Edgard Neves da Silva e Marcello Martins Motta Filho elencam como possibilidade de redução da base de cálculo:

“Duas são as formas de se atingir a desoneração.

A primeira seria total, isto é, excluindo o pagamento do tributo, desonerando-o, como pretendido pelo legislador, uma vez que sem este valor impossível a cobrança da exação, por essencial, partícipe que é do tripé garantidor da tributação.

A outra seria a redução da base de cálculo, levando a uma desoneração parcial. Por exemplo, a lei poderia conceder, em determinados casos, uma redução de 50% do valor originário da base de cálculo.

Também podemos citar a previsão da decisão da dedução da base de cálculo do ISS, excluindo os materiais fornecidos, o valor das mercadorias, etc., constituindo, portanto, uma forma desonerativa parcial<sup>79</sup>”.

Destarte, acerca da modificação da base de cálculo enquadrada como forma de renúncia de receita pelo art. 14, §1º, somente será empregada desta maneira ante a redução e dedução da base de cálculo. A ampliação da base de cálculo, por outro lado, remete à compensação de renúncia realizada, como disposto no art. 14, II, da LRF.

### 3.2.8. *Outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*

---

<sup>78</sup> SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**, 13ªed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.331.

<sup>79</sup> SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**, 13ªed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.332.

Para o entendimento do que vem a ser outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado, pode-se pensar que a solução estaria no aprimoramento do conceito de renúncia de receita na LRF.

Ocorre que a própria LRF, de acordo com o exposto no caput do art. 14, adota o conceito de renúncia de receita exprimindo como núcleo os incentivos e benefícios de natureza tributária. Ou seja, a renúncia de receita, aqui, é a renúncia de receita tributária.

Por certo, então, que “outros benefícios” sejam todos aqueles não mencionados expressamente no §1º do art. 14, da LRF, desde que tenham como consequência imediata a renúncia de receita tributária do ente instituidor.

Além disso, devem implicar em tratamento diferenciado aos contribuintes. Dito isso, sob a ótica da isonomia tributária, tal diferenciação seria uma seleção alinhada à política econômica adotada, tratando, ainda assim, igualmente todos aqueles inseridos na mesma condição.

### **3.3. Mecanismos de compensação da renúncia**

Sob o plano da LRF, para se conceder ou ampliar algum incentivo ou benefício tributário deve estar presente a estimativa de impacto orçamentário, estar adequada à LDO, além de comprovar a previsão na estimativa de receitas da LOA, demonstrando que a renúncia não irá afetar as metas de resultados fiscais.

De outro lado, é possível adotar medidas de compensação para equilibrar as renúncias fiscais. Afinal, com acréscimo nos ingressos financeiros compatíveis com as renúncias realizadas, tornam-se desnecessárias outras medidas orçamentárias. Dentre tais medidas, a LRF cita a elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Destarte, por majorar ou criar novos tributos ou contribuições, as medidas de compensação implicam o aumento da carga tributária, sujeitando-se aos princípios da anualidade e anterioridade nonagesimal (art. 150, III, b e c, da CF).

Neste cenário, é importante ter em conta que as medidas de compensação têm um rol exaustivo, não comportando outras situações imprevisíveis e de caráter

não continuado. Portanto, caso opte pela compensação deverá ater-se exclusivamente a tais medidas.

Observe-se, ademais, como anteriormente relatado nas medidas de renúncia de receita, duas delas figuram também como compensatórias: alíquota e base de cálculo. Até por isso, então, na ocasião relatou-se que as alíquotas e base de cálculo para fins de renúncia de receitas são compreendidas somente como “redução ou dedução de base de cálculo” e “redução de alíquota”.

A melhor juízo, por fim, veja-se que a compensação da renúncia de receita tributária é condição para serem implementadas as próprias medidas de renúncia, porquanto somente será posta em prática caso a medida de compensação seja implementada anteriormente, de modo a suprir a perda de receita oriunda da renúncia fiscal.

Desta forma, Régis Fernandes de Oliveira alerta:

“Caso haja explicitação da forma de compensação da renúncia com ingresso de outros recursos, o benefício ‘só entrará em vigor quando implementadas as medidas’ (parágrafo 2.º) compensatórias<sup>80</sup>”

Portanto, as medidas de compensação previstas na lei – elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição – são condição para a implementação de renúncia de receita e visam adequar as contas públicas, promovendo acréscimo nos ingressos financeiros compatíveis com as renúncias realizadas. No mais, lembra-se que o rol do art. 14, II, da LRF, é tido por exaustivo, não admitindo outras hipóteses de compensação que não as determinadas em lei.

### 3.4. **Exceções: casos de inaplicabilidade da regra do art. 14, da LRF**

Como anteriormente ressaltado, o legislador preocupou-se em trazer no §3º do art. 14, da LRF, os limites de incidência da norma, excluindo de seu alcance as alterações de alíquotas dispostas no §1º, e as dívidas que superem os custos de cobrança.

---

<sup>80</sup> OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: RT, 2001. p. 41.

Em regra, pois, sabe-se que todos os elementos da norma-matriz de incidência devem estar previstos em lei, em face do inciso I do artigo 150 e da conjugação das alíneas II e XXXIX do artigo 5º, da CF.

Até mesmo porque, como firmado e afirmado na história tributária, “A legalidade é o princípio garantidor do autoconsentimento da sociedade para a criação de tributos<sup>81</sup>”. E o alcance deste princípio segue muito adiante, pois “A exigência de legalidade, além de favorecer o ideal de participação democrática, ainda privilegia aos governados tranquilidade, confiança e certeza quanto à tributação<sup>82</sup>”.

Entretanto, existem claras exceções previstas nos artigos 153, §1º e 177 § 4º, I, b da Constituição Federal, e no Código Tributário Nacional, no artigo 97 § 2º. Dentre tais hipóteses, então, confirma-se que o art. 14, §3º, I, da LRF, faz referência ao art. 153, §1º, da CF, in verbis:

**§ 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.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- (...)
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- (...)

§ 1º **É facultado ao Poder Executivo**, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Desta feita, está claro que os requisitos previstos no art. 14 da LRF não se aplicam às alterações de alíquota concernentes aos impostos de importação e exportação, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro.

A principal questão é que o §1º do art. 153 da CF traz certa maleabilidade nas variações de alíquotas de referidos impostos, cujos quantitativos são estipulados

---

<sup>81</sup> DOMINGUES, José Marques *apud* WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 160.

<sup>82</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 234.

livremente pelo Poder Executivo. Exigir que tais impostos se sujeitem também aos critérios rígidos de programação orçamentária pontuados na LRF, afastaria, sem a menor dúvida, o caráter extrafiscal preponderante nestas oscilações de alíquota.

Neste sentido, é importante consignar as observações de Francisco Carlos Ribeiro de Almeida:

“Nesses casos, o fundamental é que os manejos de alíquotas fazem parte da natureza do imposto, na medida que, no primeiro caso, com eles o Governo procura executar sua política de comércio exterior ou financeiro-cambial, e, no segundo, gravar os bens de acordo com a essencialidade<sup>83</sup>”.

Já quanto às situações cujos custos de cobrança superam o valor do débito, a exclusão do espectro de incidência da norma do art. 14 consta do inciso II, do §3º. Deveras, alinhado aos objetivos promovidos pela LRF, soaria contraditória e antieconômica da política de manutenção da cobrança de débito fiscal que acarrete manifesto prejuízo aos cofres públicos. Consoante esclarece Antônio Celso Nogueira Leiria:

“Ora, se a lei exigisse a cobrança destes débitos, havendo certa contradição na medida que a lei pretende evitar o débito fiscal, mas ao mesmo tempo, impõe ao administrador público a cobrança de créditos que, se cobrados fosse em vez de trazer receitas aos cofres públicos, teriam prejuízo, na medida que os custos de cobrança são maiores que o valor arrecadado com a cobrança. Andou bem a lei nesse sentido de dispensar estes créditos das exigências do art. 14<sup>84</sup>”.

Destarte, sobre a interpretação do dispositivo acima elencado, ele deve ser analisado em conjunto com o art. 50, §3º, da LRF, que prevê que a Administração Pública deve manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, tal qual lembrou Carlos Pinto Coelho Motta e Jorge Ulisses Jacoby Fernandes:

“Esse dispositivo deve ser lido com o art. 50, §3º, perfilhando ambos o sentido análogo do art. 14 do Decreto-lei n. 200/67 – de que a Administração não pode ter controles meramente formais, cujo custo seja evidentemente superior ao risco<sup>85</sup>”.

---

<sup>83</sup> ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. **Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal.** Disponível em: [www.revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/issue/download/50/65](http://www.revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/issue/download/50/65), Acessado em: 22/01/2017, às 15h30’.

<sup>84</sup> LEIRIA, Antônio Celso Nogueira. **Lei de Responsabilidade Fiscal.** Caxias do Sul: Plenum, 2005. p. 91

<sup>85</sup> MOTTA, Carlos Pinto Coelho; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Responsabilidade fiscal: Lei Complementar n. 101/2000**, 2ªed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 287.

No ensejo, referido Decreto-lei de nº 200/67, em seu art. 14, dispõe acerca da racionalização dos trabalhos com a simplificação de processos e controles puramente formais ou cujo custo seja claramente superior ao risco enfrentado, situação bastante semelhante àquela evidenciada na LRF<sup>86</sup>.

Ademais, o art. 69 da Lei n. 9.995/00 igualmente determina como atribuição do Poder Público o patrocínio de sistema de que viabilize um conhecimento preciso do custo de cada operação orçamentária, de modo a propiciar um controle mais efetivo e responsável, conforme se expõe:

**Art. 69.** O Poder Executivo deverá desenvolver sistema gerencial de apropriação de despesas, com o objetivo de demonstrar o custo de cada ação orçamentária.

**Parágrafo único.** O Poder Executivo, até 30 de junho de 2001, encaminhará à Comissão de que trata o § 1º do art. 166, da Constituição, relatório circunstanciado sobre o desenvolvimento e perspectivas de implementação do sistema referido no *caput* deste artigo.

Na mesma linha, como mecanismo de reforço da LRF, o art. 109, §3º, da LDO, previu que as proposições que versem sobre renúncia de receita atendam às condições do art. 14 da LRF, além de tramitarem acompanhadas da estimativa de impacto orçamentário-financeiro, compensação a ser adotada e o seu objetivo, confira-se:

**Art. 109.** Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

**§ 3º** As proposições que tratem de **renúncia de receita**, ainda que sujeitas a limites globais, **devem ser acompanhadas de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e correspondente compensação, consignar objetivo, bem como atender às condições do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.**

Traçados esses parâmetros, ao contrário do que por vezes se verificado na jurisprudência<sup>87</sup>, fica evidenciado que o legislador do ente competente não goza de

---

<sup>86</sup> MOTTA, Carlos Pinto Coelho; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Responsabilidade fiscal: Lei Complementar n. 101/2000**, 2ªed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 287.

<sup>87</sup> PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. INSIGNIFICÂNCIA DA DÍVIDA ATIVA EM COBRANÇA. AUSÊNCIA DE INTERESSE PROCESSUAL. EXTINÇÃO DO PROCESSO. A Lei Complementar 101/2000, ao proibir a concessão de favor fiscal pelo Administrador, diz também, em seu art. 14, que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, determinando, ainda, que a renúncia deverá atender aos disposto na lei de diretrizes orçamentárias. Não se aplica tal determinação, contudo, em relação ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança (art. 14 e § 3º, inc. II). Portanto,

liberdade para decidir pela dispensa das cobranças de dívida. A avaliação na atividade legislativa deve estar pautada exclusivamente em dados técnicos objetivos, que permitam a aferição clara e precisa dos gastos para a cobrança e o montante total da dívida.

---

de acordo com a lei de responsabilidade fiscal, **somente o legislador municipal pode fixar os parâmetros em que possam ser dispensadas as cobranças, relativas aos créditos oriundos do dívida ativa. Incabível, pois, proceder o Magistrado ao exame sobre a insignificância, ou não, do dívida ativa Municipal em cobrança.** PROVIMENTO DO RECURSO. (TJRJ - APL 00004060419988190061, Relator: JOSE CARLOS MALDONADO DE CARVALHO, Órgão Julgador: SEXTA CÂMARA CÍVEL, Data de Julgamento: 14/10/2003, Data de Publicação: 04/11/2003)

#### 4. CONCLUSÃO

A renúncia de receita é a abdicação voluntária do direito sobre um tributo em especial, que reduz a receita pública de natureza compulsória ou suprime sua exigibilidade, atuando diretamente sobre os comportamentos econômicos e sociais dos contribuintes (extrafiscalidade).

Com dupla finalidade, de desoneração e de ingresso público pelas prestações não tributárias oriundas da política de renúncia, deve ser devidamente motivada, sob pena de se submeter ao controle jurisdicional.

O fator de discriminação entre os contribuintes na renúncia de receitas deve alinhar-se e condicionar-se às metas pré-determinadas pela Administração Pública e ao programa de intervenção estatal na economia, sem, contudo, fomentar o arbítrio estatal na escolha daqueles que serão beneficiados com as medidas adotadas.

Neste contexto, a Constituição é responsável por traçar diretrizes gerais às renúncias de receita, tais como a necessidade de concessão mediante lei, a competência para instituí-las, a alíquota mínima ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (em caráter provisório), bem como a finalidade expressa de serem indutoras do desenvolvimento econômico regional e setorial, controlar das contas públicas, além de instrumento de promoção social. Porém,

Com efeito, eventual discriminação na renúncia de receita terá mais acertado julgamento ao analisar a incidência da norma sob a perspectiva do texto constitucional.

No âmbito da LRF, os incentivos e benefícios fiscais devem ser concedidos mediante lei em sentido estrito, inferindo-se que tais políticas devem estar previstas na LDO. Desta sorte, a LRF deve atender ao disposto na LDO, que considerará, por conseguinte, as mudanças da legislação tributária para a sua composição. Assim, a concessão de incentivos e benefícios fiscais não é possível após a LDO, por força do art. 165, §2º, da CF, e do caput do art. 14, da LRF.

Ademais, sob pena de acarretar a nulidade, a concessão de qualquer incentivo ou benefício que implique em renúncia de receita impõe obediência prévia às diversas medidas descritas no art. 14 da LRF, tais como a estimativa de impacto

orçamentário, o atendimento à lei de diretrizes orçamentárias e a compensação por outros mecanismos.

Dentre as modalidades de renúncia de receita tributária elencadas no rol exemplificativo do art. 14, §1º, da LRF, a anistia tem relação com as infrações tributárias e decorre de circunstâncias excepcionais, por interesse social ou político. Porém, apesar de não ser de fato um mecanismo de renúncia de receita de ordem tributária, o legislador conferiu à anistia tratamento equiparado às renúncias de receita tributária, promovendo igual obediência às exigências do art. 14 da LRF.

De outra ordem, a remissão consiste no perdão total ou parcial da obrigação tributária, sendo uma modalidade de renúncia de receita tributária por excelência, cuja obediência ao art. 14 da LRF se impõe.

Já quanto aos subsídios, eles são incentivos financeiros não tributários induzidos pelo Estado, que requerem obediência aos requisitos do art. 14, da LRF, muito embora não se enquadre no conceito de renúncia de receita, fazendo-se necessário o atendimento cumulativo de: a) estimativa do impacto orçamentário-financeiro; b) Lei de Diretrizes Orçamentárias; e c) condições dos incisos I ou II.

Acerca do crédito presumido, por sua vez, o conceito adotado pela LRF se limita às hipóteses que beneficiam o contribuinte, vez que somente nesta hipótese haverá efetivamente perda de receita. Além disso, consoante o entendimento consolidado no STJ, não configura ampliação do incentivo ou benefício fiscal a incidência de correção monetária sobre o crédito que não puder ser utilizado pelo contribuinte por oposição ilegítima do Fisco.

Ainda, nos termos do art. 14, § 1º, da LRF, a receita tributária que o ente deixa de arrecadar, em razão de isenção concedida em caráter não geral, deve ser compreendida como renúncia de receita, adequando-se a todas as exigências do art. 14, da LRF. Além disso, as isenções temporárias devem ser concedidas em observância ao interesse público, procurando evitar prazos muito extensos e atender ao disposto no art. 109 da LDO, que estabelece a vigência máxima de cinco anos.

Por seu turno, a alíquota constitui um dos elementos econômicos do fato gerador e a interpretação de “alteração de alíquota” descrita no §1º deve estar, na perspectiva do caput do art. 14 da LRF, voltada apenas à sua redução.

Na mesma linha, a “modificação da base de cálculo” referida como renúncia de receita pelo art. 14, §1º, somente será empregada desta maneira ante a redução e dedução da base de cálculo.

Além disso, “outros benefícios” são todos aqueles que não foram mencionados expressamente no §1º do art. 14, da LRF, desde que tenham como consequência a renúncia de receita tributária e implique em tratamento diferenciado aos contribuintes.

As medidas de compensação previstas no art. 14, II, da LRF, são condição para a implementação de renúncia de receita e visam adequar as contas públicas, promovendo acréscimo nos ingressos financeiros compatíveis com as renúncias realizadas. Com rol exaustivo, não admitindo outras hipóteses de compensação que não a elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Com relação às exceções legais de aplicabilidade do art. 14 da LRF, o §3º, I, traz as alterações de alíquota concernentes aos impostos de importação e exportação, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro. Neste sentido, veja-se que exigir que tais impostos se sujeitem também aos critérios rígidos de programação orçamentária pontuados na LRF, afastaria o caráter extrafiscal preponderante nestas oscilações de alíquota.

Por fim, na interpretação do art. 14, §3º, II, da LRF, o legislador do ente competente não goza de liberdade para decidir pela dispensa das cobranças de dívida. A avaliação deve estar pautada em dados técnicos objetivos, que permitam a aferição clara e precisa dos gastos para a efetivação da cobrança, bem como o montante total da dívida.

## REFERÊNCIAS

### 5.1. Bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARRETO, Aires. **Base Cálculo, Alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: RT, 1986.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Finanças Públicas**, 4ª ed. Brasília: Vestcon, 2000.

CAUBET, Antonio Moles. **El Principio de Legalidad y sus Implicaciones**. Caracas: Universidad Central de Venezuela, 1974.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

COSSIO, Carlos. **La Teoría Ecológica del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuições ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo: Bentivegna, 1964.

CORRÊA, Walter Barbosa. **Incidência, não incidência e isenção**. São Paulo: IBET/Resenha, 1975.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010.

GARCIA, Emerson; ALVES, Rogério Pacheco. **Improbidade Administrativa**, 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2015.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**, 7 Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GONÇALVES, J. A. Lima. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.

- HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- HARADA, Kyoshi. **Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.
- LINO, Pedro. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**: lei complementar nº 101/2000. São Paulo: Atlas, 2001.
- LEITE FILHO, Nelson. **Da incidência e não incidência, isenção e imunidade**. São Paulo: LEUD, 1986.
- LEIRIA, Antônio Celso Nogueira. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Caxias do Sul: Plenum, 2005.
- MÁRQUEZ, José J. Albert. **Hacia un Estado Corporativo de Justicia**: fundamentos del Derecho y del Estado en José Pedro Galvão de Sousa. Barcelona: Atelier, 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**, 13ªed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Martins e Nascimento do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do [Coord.]. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Econômico**, 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.
- MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**, 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MOTTA, Carlos Pinto Coelho; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Responsabilidade fiscal: Lei Complementar n. 101/2000**, 2ªed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.
- NEUMARK, Fritz. **Problemas Económicos y Financieros del Estado Intervencionista**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- PEREZ DE AYALA, Jose Luis. **Derecho Tributario, I**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- ROA, Julio O. de. **Del Orden Público en el Derecho Positivo**. Buenos Aires: Jesús Menéndez, 1926.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

RÉGNER, João Roberto dos Santos. **A norma de isenção tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

## 5.2. Periódicos

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur. **Crédito-prêmio de IPI: direito adquirido; recebimento em dinheiro**. Revista de Direito Tributário, v.15, n.55, p.162-179, jan./mar., 1991.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Renúncia de Receitas e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. in A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 60-61, out./dez. 2004).

CALANZANIM José João. **Lei de Responsabilidade Fiscal – Anistia de Multa e Juros – Regras do Art. 14 – Alcance da Norma**. in Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM, ano 6, p. 19-26, abr./jun. 2005.

CARVALHO, Morgana Bellazzi de Oliveira. **Renúncia de receita sob a ótica do §1º, do art. 14, da LRF e benefícios fiscais concedidos no âmbito do CONFAZ**. in Revista do Programa de Pós-Graduação da UFBA, n. 13, p. 221, ano 2006.

PUREZA, Maria Emília Miranda. **Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – Inconsistências no Controle de Gastos Tributários**. in Cadernos ASLEGIS, v. 8, n. 29, p. 63-64, ano 2006.

## 5.3. Eletrônicas

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. **Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal**. Disponível em: [www.revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/issue/download/50/65](http://www.revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/issue/download/50/65), Acessado em: 22/01/2017, às 15h30'.

HARADA, Kyoshi. **Incentivos Fiscais. Limitações constitucionais e legais**. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10645](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10645), Acessado em: 17/01/2017 às 16h00'.