

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
FACULDADE DE DIREITO

ROBERTO HERMIDAS DE ARAGÃO NETO

**REQUISITOS ORÇAMENTÁRIO-FINANCEIROS
APLICÁVEIS À APROVAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS:
NORMAS, RESPONSÁVEIS E FISCALIZAÇÃO DA
RENÚNCIA DE RECEITA**

Brasília
2021

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
FACULDADE DE DIREITO

REQUISITOS ORÇAMENTÁRIO-FINANCEIROS APLICÁVEIS À
APROVAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS: NORMAS,
RESPONSÁVEIS E FISCALIZAÇÃO DA RENÚNCIA DE
RECEITA

Autor: Roberto Hermidas de Aragão Neto

Orientador: Prof. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Monografia apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau Bacharel, no Programa de
Graduação da Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília.

Brasília, 14 de maio de 2021.

FOLHA DE APROVAÇÃO

ROBERTO HERMIDAS DE ARAGÃO NETO

**Requisitos orçamentário-financeiros aplicáveis à aprovação de benefícios fiscais:
normas, responsáveis e fiscalização da renúncia de receita.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção de grau de Bacharel no Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Luiz Alberto Gurgel de Faria
(Orientador – Presidente)

Prof. Amanda Flávio de Oliveira
(Examinadora)

Prof. Jorge Octávio Lavocat Galvão
(Examinador)

Lucieni Pereira da Silva
(Examinadora)

FICHA CATALOGRÁFICA

ARAGÃO NETO, Roberto Hermidas de. (2021). **Requisitos orçamentário-financeiros aplicáveis à aprovação de benefícios fiscais: normas, responsáveis e fiscalização da renúncia de receita.** Monografia Final do Curso em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF. 84 p.

Monografia (Graduação – Direito) – Universidade de Brasília, 2021.

AGRADECIMENTOS

Esta monografia é resultado não apenas de cinco anos de aprendizado acadêmico, mas também, e principalmente, de uma convivência inesquecível com pessoas que me fizeram enxergar o mundo de maneira especial.

É por isso que sou grato à minha família, que sempre torceu por mim em meu caminho. Nessa torcida, destaco o apoio de meus avós, cujo carinho e orgulho nos olhos potencializaram meu empenho; o companheirismo de meus tios e primos, que me acolheram sempre que foi preciso; a confiança de meu pai Roberto Aragão Filho, que num forte abraço consegue me transmitir amor e determinação para seguir em frente; e ao segundo pai que Deus me deu, Herbert, cujo apoio e motivação me mantiveram de pé.

Agradeço especialmente à minha mãe Tamara, que com afeto inexaurível, e muita paciência, guiou-me em cada passo e acreditou em meus objetivos.

Manifesto também minha gratidão aos amigos que me ladearam na jornada desta graduação e cujos valiosos conselhos me inspiraram a redigir este trabalho: Gustavo José, Rômulo Hannig, Gustavo Fröhlich e Guilherme Mazarello, entre tantos outros que tive a felicidade de conhecer e que tornarei a rever tão logo passe esta terrível pandemia.

Também agradeço àqueles cuja amizade se fez presente desde o início da minha formação educacional e persiste com fortes raízes: Artur Santos, Gabriel Fernandes, Cláudio Guimarães e João Pedro Lauand.

Não podia deixar de ser grato a esta verdadeira fonte do saber que é a Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, em nome da qual agradeço aos professores cujas aulas em muito me marcaram: Luiz Alberto Gurgel de Faria, Amanda Flávio de Oliveira, Jorge Lavocat Galvão, Marcelo da Costa Pinto Neves, Tarcísio Vieira de Carvalho Neto e Carlos Eduardo Elias.

Por fim, agradeço a Deus, que me fez entender a vida e iluminou minha mente na confecção e defesa deste trabalho.

14 de maio de 2021

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo o estudo dos requisitos financeiros e orçamentários que regem a inserção de benefícios fiscais no ordenamento jurídico brasileiro, em especial aqueles que gerem tratamento diferenciado. Nesse sentido, procurou-se expandir as fronteiras do direito tributário ao redor dos quais o estudo dos referidos benefícios ainda se encontra cerceado. A partir de normas constitucionais e infraconstitucionais, perquiriu-se o conceito de renúncia de receita, o que permitiu verificar e examinar os princípios e regras do direito financeiro relacionados à aprovação de benefícios fiscais, bem como os argumentos jurídicos que fundamentam a sua existência. Uma vez delimitados os referidos princípios e regras, tornou-se possível identificar as instituições responsáveis pelo seu cumprimento e pela sua fiscalização, abordagem que se mostra relevante para a aferição da eficácia e da efetividade das normas em exame. Conclui-se que, embora sejam previstos princípios e regras importantes e estruturados para o controle da renúncia de receita, ainda faltam mecanismos jurídicos que assegurem a sua aplicação integral.

Palavras-chave: benefício fiscal, renúncia de receita, requisitos, cumprimento, fiscalização.

ABSTRACT

This work aims to study the public-financial and budgetary requisites for the insertion of fiscal incentives in the Brazilian legal system, especially those which generate treatment differentiation. Following this goal, an attempt was made to expand the boundaries of tax law which the study of these fiscal incentives still faces. Based on constitutional and legal rules, the concept of tax expenditure was investigated, which made it possible to verify and examine the principles and rules of public financial law related to the approval of fiscal incentives, as well as the legal arguments that justify its existence. Once the aforementioned principles and rules were defined, it became possible to identify the institutions that are supposed to comply and inspect them, an approach that proves to be relevant for measuring the effectiveness of the standards under examination. It is concluded that, although there are important and structured principles and rules that regulate tax expenditures, it lacks legal mechanisms to enforce its full application.

Keywords: fiscal incentive, tax expenditure, requisites, compliance, enforcement.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
SEÇÃO I - CONCEITO DE RENÚNCIA DE RECEITA	10
I.1. Breve contextualização histórica	10
I.2. Renúncia de receita no ordenamento jurídico brasileiro	12
I.2.1. Anistia	15
I.2.2. Remissão	17
I.2.3. Crédito Presumido	19
I.2.4. Concessão de isenção em caráter não geral	20
I.2.5. Alteração de alíquota	21
I.2.6. Modificação de base de cálculo	22
I.2.7. Subsídios	23
I.3. O que não é renúncia de receita?	24
SEÇÃO II - PRINCÍPIOS RELACIONADOS AO CONTROLE DA RENÚNCIA DE RECEITA	25
II.1. Princípio do Equilíbrio Orçamentário	25
II.2. Princípio da Isonomia tributária	28
II.3. Princípio da Programação	30
II.4. Princípio da Responsabilidade Fiscal	31
SEÇÃO III - FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA RENÚNCIA DE RECEITA	35
III.1. Redução das desigualdades sociais e regionais	35
III.2. Desenvolvimento nacional	37
III.3. Dignidade da pessoa humana	39
III.4. Extrafiscalidade	41
SEÇÃO IV - REGRAS APLICÁVEIS ÀS RENÚNCIAS DE RECEITA	43
IV.1. Reserva legal	44
IV.2. Estimativa do impacto orçamentário-financeiro	49
IV.3. Demonstrativo regionalizado do efeito do benefício fiscal	51
IV.4. Regras da Lei de Responsabilidade Fiscal	54
IV.4.1. Cumprimento do disposto na LDO	55
IV.4.2. Requisitos orçamentário-financeiros	57
IV.4.2.1. Consideração na estimativa da receita e não afetação das metas fiscais	57
IV.4.2.2. Previsão de medidas de compensação	62
SEÇÃO V - APLICAÇÃO DAS REGRAS: CUMPRIMENTO E FISCALIZAÇÃO	69
V.1. Responsáveis pelo cumprimento das regras	69

V.1.1. Presidente da República	69
V.1.2. Congressistas	70
V.2. Responsáveis pela fiscalização das regras	71
V.2.1. Comissão de Finanças e Tributação e Comissão de Assuntos Econômicos	71
V.2.2. Presidente da República	73
V.2.3. Tribunal de Contas da União	74
V.2.4. Poder Judiciário	76
CONCLUSÃO	79
REFERÊNCIAS	81

INTRODUÇÃO

A concessão de benefícios tributários para um grupo específico de contribuintes possui ao menos dois efeitos gravosos ao princípio da isonomia. Em primeiro lugar, eles geram tratamento diferenciado entre os contribuintes beneficiados e não beneficiados. Em segundo lugar, os benefícios tributários provocam, em tese, uma redução na arrecadação das receitas públicas, o que diminui a capacidade do Estado de investir em bens públicos para a sociedade, enquanto favorece grupos minoritários.

Tomando o caráter gravoso dos referidos efeitos, uma análise jurídica irrefletida dos benefícios tributários pode levar à conclusão precipitada de que eles seriam inconstitucionais e incompatíveis com o Estado Democrático de Direito. No entanto, não se pode olvidar que tais efeitos devem ser ponderados com outros valores previstos pela própria Constituição, como a redução das desigualdades regionais, a promoção do desenvolvimento nacional e até mesmo a dignidade da pessoa humana.

Estes valores, em determinados casos, podem justificar o tratamento diferenciado gerado por benefícios tributários, uma vez que se estaria conferindo tratamento desigual entre desiguais. Também a redução da arrecadação de receitas públicas pode ser justificada por tais valores, pois ela seria compensada pelo aumento do desenvolvimento socioeconômico proporcionado pelos incentivos fiscais. Dessa forma, quando devidamente alinhados à Constituição, os benefícios tributários poderão ser tidos como válidos.

No entanto, é preciso que haja mecanismos que assegurem o alinhamento dos benefícios concedidos ao interesse público, sob pena de esvaziamento dos seus fundamentos jurídicos insculpidos na Carta Maior. É por isso que existem normas infraconstitucionais que estabelecem uma série de requisitos orçamentários e financeiros para a criação de benefícios tributários, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei 4.320/1964 e as Leis de Diretrizes Orçamentárias.

Ainda assim, não é suficiente a previsão de requisitos específicos para a criação de benefícios tributários: é necessário que se faça a fiscalização da sua devida aplicação. Seja pelo controle administrativo, seja pelo controle jurisdicional de constitucionalidade, é preciso que as normas instituidoras de benefícios que violam tais requisitos sejam extirpadas do ordenamento jurídico brasileiro. Do contrário, os seus princípios justificadores e as suas regras de controle não passariam de normas ineficazes.

O escopo do presente trabalho é examinar em que situação está o Brasil em meio a esse cenário. Que normas constitucionais legitimam o tratamento diferenciado gerado pelos benefícios tributários? Quais são os requisitos estabelecidos pela Constituição e pela Lei para a concessão desses benefícios? A quem cabe cumprir os referidos requisitos? Quais são os órgãos responsáveis por fiscalizar o seu cumprimento?

Antes de tudo, registre-se que o objeto do exame que se propõe não se refere a todos os benefícios tributários concedidos pelo Estado, mas apenas àqueles que geram tratamento diferenciado entre os contribuintes, denominados de “renúncia de receita”. Isto porque se pretende investigar como o ordenamento jurídico brasileiro lida com a tensão entre esse tratamento diferenciado, a isonomia e outros princípios constitucionais, à luz dos fundamentos jurídicos dos benefícios tributários e dos requisitos para a sua concessão.

Vale ressaltar, também, que a investigação se restringirá à análise dos benefícios tributários federais, ou seja, aqueles concedidos para tributos inseridos na competência da União. Dessa forma, não serão examinadas as renúncias de receita aprovadas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Afinal, não há qualquer pretensão de esgotamento do tema, mas tão somente a sua problematização na pauta acadêmica.

O estudo será realizado em cinco seções, partindo-se de uma perspectiva abstrata até uma abordagem mais concreta. Na seção I, será analisado o conceito de renúncia de receita e a sua relação com os benefícios tributários. Em seguida, na seção II, serão examinados os princípios que regem o controle de benefícios fiscais geradores de renúncia de receita, enquanto que na seção III serão listados os principais fundamentos jurídicos para a existência desses benefícios.

Conhecidos os parâmetros propedêuticos da matéria, será então possível verificar, na seção IV, o tratamento conferido pelo ordenamento jurídico às renúncias de receita, desde a sua definição legal até os requisitos que lhe são aplicáveis. Por fim, na seção V, será feita uma breve análise dos responsáveis pelo cumprimento e pela fiscalização dos referidos requisitos.

SEÇÃO I - CONCEITO DE RENÚNCIA DE RECEITA

I.1. Breve contextualização histórica

O conceito de renúncia de receita foi se moldando ao longo da história na medida em que se foi percebendo a necessidade de controlar a concessão de benefícios tributários, em

nome da responsabilidade fiscal e do equilíbrio entre receitas e despesas. Com efeito, o referido conceito delimita o objeto de alcance das normas jurídicas que regulam o controle dos incentivos fiscais, sendo importante para discriminar quais benefícios estão sujeitos a tais normas e quais não estão na mesma condição.

As ideias relacionadas à renúncia de receita surgiram inicialmente nos Estados Unidos, através do conceito de *tax expenditure*, cunhado por Stanley S. Surrey nos trabalhos da Secretaria do Tesouro para Política Tributária dos Estados Unidos, o que resultou na publicação, em 1967, de uma lista das renúncias fiscais existentes no país até então (BURMAN, 2003, p. 613-614). É devido às raízes na literatura econômica estadunidense que as renúncias de receita são também denominadas no Brasil de “gastos tributários”.

A origem do conceito de *tax expenditure* está relacionada ao contexto de fragilização fiscal enfrentada pelos Estados Unidos no final da década de 1960, em virtude dos custos da Guerra do Vietnã e dos crescentes benefícios sociais criados pelo governo Johnson. Foi preciso, então, rever o orçamento estadunidense de modo a identificar meios de equilibrar as receitas e despesas, não apenas através de reduções destas, mas também por meio da extinção de benefícios fiscais (HENRIQUES, 2009, p. 26-28).

No Brasil, a concessão de benefícios fiscais também antecedeu a institucionalização do controle de renúncias de receitas. Com efeito, a definição legal de renúncia de receita no ordenamento jurídico brasileiro só veio a ocorrer em 4 de maio de 2000, com a edição da Lei Complementar nº 101, popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Embora a lei tenha surgido em meio à crise financeira enfrentada pelo governo de Fernando Henrique Cardoso, José Roberto Afonso (2016) afirma que a LRF não adveio de uma mera imposição do Fundo Monetário Internacional (FMI), mas de uma iniciativa genuinamente brasileira, promovida pelo Congresso Nacional para conter o *deficit* fiscal.

Apesar disso, não se pode negar que o conteúdo da LRF recebeu influência estrangeira, desde as suas finalidades até as suas normas mais específicas. Com efeito, o diploma legal adotou como referência o Código de Boas Práticas para Transparência Fiscal do FMI, bem como as regras de compensação e limitação de empenho do *Budget Enforcement Act* dos Estados Unidos, além da exigência de publicação de relatórios fiscais instituída pelo *Fiscal Responsibility Act* da Nova Zelândia (ARAÚJO; CORREIA SOBRINHO, 2002, s. 1).

Por outro lado, embora antes da LRF não houvesse no ordenamento jurídico brasileiro uma definição de renúncia de receita para o seu respectivo controle, ao longo da história brasileira houve a previsão de regras aplicáveis à concessão de isenções, com o fim de preservar a isonomia tributária. É o caso das normas de uniformidade da tributação e da vedação à discriminação tributária pela procedência do produto ou serviço.

Com efeito, a regra de tributação uniforme, a qual exige que os tributos incidam uniformemente no território nacional, esteve presente nas Constituições brasileiras, à exceção da Constituição de 1824. A referida norma está prevista no artigo 21, inciso I, da Constituição de 1967 (BRASIL, 1967); artigo 17 da Constituição de 1946 (BRASIL, 1946); artigo 34 da Constituição de 1937 (BRASIL, 1937); artigo 18 da Constituição de 1934 (BRASIL, 1934); e artigo 7º, parágrafo 2º, da Constituição de 1891 (BRASIL, 1891).

Ademais, a regra de tributação uniforme está atrelada à regra de vedação à discriminação tributária pela procedência do bem, que proibia que produtos e serviços fossem submetidos a cargas tributárias diferentes tão somente pelo Estado ou Município de origem. Tal regra foi insculpida no artigo 21, inciso III, da Constituição de 1967 (BRASIL, 1967); no artigo 32, da Constituição de 1946 (BRASIL, 1946); no artigo 35, alínea “d” da Constituição de 1937 (BRASIL, 1937); e no artigo 19, inciso IV, da Constituição de 1934 (BRASIL, 1934).

Vale ressaltar também que a Constituição de 1967 exigia, em seu artigo 20, parágrafo 2º, que as isenções fossem concedidas por lei complementar e atendessem a relevante interesse social ou econômico nacional (BRASIL, 1967). Embora a norma estivesse no bojo de uma constituição semântica de um Estado autoritário, não se pode deixar de considerá-la como um controle preliminar da concessão de benefícios fiscais no Brasil.

I.2. Renúncia de receita no ordenamento jurídico brasileiro

Em que pese a Constituição Federal não estabeleça uma definição sobre renúncia de receita, ela faz uso do termo ao longo do seu corpo normativo. De fato, ao dispor sobre a fiscalização orçamentária e financeira da União, a Carta Magna inclui as renúncias de receitas no escopo do controle externo exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União. De igual modo, a Emenda Constitucional nº 95 inseriu a expressão “renúncia de receita” mais uma vez na Carta Magna, ao instituir regras para o processo legislativo orçamentário no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

No entanto, este silêncio da Constituição sobre a definição de termo por ela utilizado não consiste em uma situação isolada. Várias são as matérias que, apesar de serem objeto de tratamento constitucional, não dispõem de uma definição com a mesma estatura normativa. “Licitação”, “concurso público”, “imposto”, “receita corrente líquida”, “despesa de custeio” e “cidadania” são apenas alguns dos exemplos que ilustram esta opção do legislador constituinte. Com efeito, “a Constituição não é um código, nem pretende tudo resolver nas suas disposições, como se fosse um sistema cerrado e bastante em si” (MENDES; BRANCO, 2018, p. 68).

Nesse sentido, os conceitos jurídicos de natureza vaga e indefinida, diante da necessidade de seu esclarecimento para o devido cumprimento das normas constitucionais que o referenciam, são geralmente preenchidos pela inteligência da lei infraconstitucional, da jurisprudência e da doutrina. No entanto, o estabelecimento de conceitos tem se tornado uma prática cada vez mais comum na legística brasileira contemporânea, a exemplo do que se depreende das Leis nº 13.146/2015 (Estatuto da Pessoa com Deficiência) e da Lei nº 13.709/2018 (Lei Geral de Proteção de Dados), que possuem artigos com estrutura análoga à de glossários.

O cenário não é diferente quando se trata de renúncia de receita. Coube à Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) normatizar a sua definição, não só para fins de aplicação da referida lei, mas também para delimitar a hipótese de incidência de todas as normas do ordenamento jurídico brasileiro que tratam de renúncias de receitas, de modo a reduzir a insegurança jurídica do gestor público e a estabelecer o âmbito de atuação dos órgãos de fiscalização e controle. De fato, a Lei de Responsabilidade Fiscal é uma lei nacional, o que torna suas disposições, inclusive as referentes a gastos tributários, aplicáveis a todos os entes da Federação.

A definição de renúncia de receita pode ser encontrada no artigo 14, parágrafo 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, de acordo com a qual:

A renúncia [de receita] 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 (BRASIL, 2000).

Da leitura do dispositivo percebe-se, em primeiro lugar, que o conceito utilizado pela lei possui inspiração no texto constitucional. Realmente, a enumeração das espécies de renúncia de receita feita pela LRF é bastante similar à do artigo 150, parágrafo 6º, da Constituição Federal, o qual institui reserva de lei específica para a concessão de benefícios

tributários, embora não se refira a estes como “renúncias de receitas”, senão vejamos (BRASIL, 1988):

Art. 150

§ 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. (grifo nosso)

Além disso, a redação inculpada pela LRF encontra semelhanças com o texto do artigo 165, parágrafo 6º, da Constituição, ao tratar do impacto acarretado por “isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” sobre as receitas e despesas previstas no projeto de lei orçamentária anual (BRASIL, 1988). Não obstante, não é incomum que a legislação infraconstitucional, sem prejuízo de seu maior nível de detalhamento, utilize-se de expressões e construções normativas da Carta Maior em seu texto, o que contribui, inclusive, para conferir maior sistematicidade do ordenamento jurídico

No entanto, a definição constante da Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe inovações ao ordenamento jurídico ao fixar requisitos restritivos para que um benefício fiscal possa ser considerado uma renúncia de receita. Com efeito, não é qualquer redução deliberada de receita tributária que se caracteriza como uma renúncia, mas tão somente aquela provocada por um tratamento especial dado pelo Poder Público a um determinado grupo de contribuintes, ou a determinados elementos da hipótese de incidência de um tributo.

Dessa forma, a instituição de uma isenção de Imposto de Renda a todos os contribuintes do referido tributo não configuraria uma renúncia de receita, pois apenas as isenções concedidas “em caráter não geral” são abrangidas pelo conceito legal. Além disso, observa-se que tal requisito é aplicável não só às isenções, mas também a todas as outras formas de renúncia enumeradas no dispositivo, pois o texto legal afirma que o benefício concedido deve implicar uma redução **discriminada** do respectivo tributo.

Ainda no que diz respeito a este requisito de não generalidade, constata-se que o artigo 14, parágrafo 1º, *in fine*, da LRF, utiliza-se justamente desta característica da renúncia de receita para construir uma cláusula geral de abertura em sua definição normativa, que passa a compreender quaisquer outros benefícios “que correspondam a tratamento diferenciado”. Desse modo, pode-se entender que a LRF estabelece um rol meramente exemplificativo de renúncias de receita, sendo que esta não se limita a anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de

cálculo. Com efeito, a expressão “renúncia de receita” compreende todos os demais benefícios fiscais em que o aspecto da não generalidade esteja presente e cujos resultados econômicos equivalham aos da despesa pública (BARBOSA, 2004, p. 328-329).

Por outro lado, ainda que o citado rol de renúncias de receitas não seja exaustivo, os exemplos listados pela Lei de Responsabilidade Fiscal servem de parâmetro para identificar-se o que seriam “outros benefícios” que impliquem tratamento diferenciado. Dessa forma, a compreensão da cláusula de abertura da definição de renúncia de receita deve ser combinada com o rol exemplificativo de benefícios incorporados no texto legal, de modo que se permita fazer uma interpretação analógica capaz de atender à essência do seu conceito normativo.

É salutar, portanto, que se perquiria a natureza jurídica de cada espécie de renúncia de receita arrolada, mesmo que apenas a título exemplificativo, pela Lei de Responsabilidade Fiscal, de maneira que se obtenham mais parâmetros hermenêuticos para a aplicação da cláusula de abertura constante do dispositivo legal ao caso concreto.

Entretanto, antes que se passe para a análise detida de cada espécie de renúncia de receita listada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, cumpre-se fazer uma relevante observação. De pronto, percebe-se que o rol em estudo apresenta, com exceção dos subsídios, apenas benefícios tributários. Com efeito, anistias, remissões, créditos presumidos, isenções, alterações de alíquota e modificações de base de cálculo dizem respeito essencialmente a obrigações tributárias principais ou acessórias.

Todavia, a cláusula de abertura inserida pela definição legal não exige que a renúncia de receita seja um benefício tributário, mas apenas **outro benefício**. E esta diferença, apesar de singela, faz todo sentido quando se verifica que a Constituição, no supracitado artigo 165, parágrafo 6º, *in fine*, classifica benefícios de acordo com a sua natureza: financeira, tributária e creditícia. Logo, para que seja feita uma avaliação completa do conceito legal de renúncia de receita, será preciso inquirir também as características distintivas dos demais grupos de benefícios (financeiros e creditícios), o que será feito em seguida ao exame dos benefícios tributários arrolados pela LRF.

I.2.1. Anistia

A anistia é classificada pelo artigo 175, inciso II, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), como uma causa de exclusão do crédito tributário. O artigo 180, *caput*, por sua vez, dispõe que a anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede. Dessa forma, depreende-se que anistia é direcionada não ao

tributo propriamente dito, mas às sanções pecuniárias decorrentes da inadimplência do contribuinte.

No que tange à anistia como renúncia de receita, é importante entender a classificação elencada pelo Código Tributário. Segundo o artigo 181 do referido diploma, a anistia pode ser concedida ou em caráter geral, ou limitadamente. A limitação da concessão pode levar em conta quatro critérios distintos: o tributo cujas infrações são anistiadas, o montante da penalidade pecuniária, a região beneficiada, ou a condição de que o tributo correspondente seja pago no prazo fixado pela lei concedente.

Antes de tudo, vale dizer que nem todo tipo de anistia pode ser classificado como renúncia de receita, a qual, por definição, exige diferenciação de tratamento. Tal diferenciação é instituída pelo legislador, que define os critérios para gozo do benefício: “O legislador tem a faculdade de delimitar a extensão da anistia concedida, de modo que restem abrangidas apenas determinadas infrações, além do que é válido o estabelecimento de condições, como o pagamento do tributo” (PAULSEN, 2020, p. 301).

Em um juízo precipitado, poder-se-ia entender que toda anistia constitui renúncia de receita, já que somente os contribuintes que tenham cometido infrações seriam beneficiados. Todavia, o referido raciocínio não se sustenta, pois não é o legislador que escolhe quem irá ser ou não beneficiado pela anistia: a condição de infrator é uma situação de fato, já consolidada previamente à aprovação do benefício. Não há que se falar em tratamento diferenciado entre indivíduos que já se encontrem em situações diferentes (um é infrator, o outro não).

Nesse sentido, dado que uma renúncia de receita pressupõe um benefício que gere tratamento tributário diferenciado entre os contribuintes ou entre os elementos da hipótese de incidência tributária, as anistias concedidas em caráter geral, ou seja, a todas as infrações de todos os tributos, não constituem renúncia de receita. A controvérsia reside nas anistias concedidas limitadamente, pois o seu caráter limitado não implica necessariamente a existência de tratamento diferenciado. Desse modo, é essencial que se analise uma a uma para classificá-las ou não como renúncia de receita.

No que se refere ao primeiro critério, apontado pelo 181, II, “a”, do CTN, constata-se que anistia concedida às infrações relativas a determinado tributo não geram necessariamente um tratamento diferenciado. De fato, nada impede que esse tipo de anistia seja concedido às infrações de todos os contribuintes com irregularidades no pagamento de determinado tributo.

Nesse sentido, a anistia concedida limitadamente às infrações de determinado tributo somente seriam consideradas renúncia de receita se fossem aprovadas em benefício de apenas alguns contribuintes infratores. Se fosse concedida a todos, não haveria tratamento diferenciado.

Já em relação ao segundo critério, apontado pelo artigo 181, II, “b”, do CTN, que diz respeito à limitação da anistia de acordo com o montante da penalidade pecuniária, está-se diante de uma renúncia de receita por definição. Com efeito, este tipo de anistia produz patente tratamento tributário diferenciado entre contribuintes infratores: somente aqueles cujas sanções pecuniárias estejam abaixo de determinado valor serão beneficiados, enquanto os demais, penalizados com multas superiores ao referido valor, não serão anistiados.

O terceiro critério de limitação da concessão de anistias tributárias, disposto no artigo 181, II, “c”, restringe o benefício a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. Trata-se de uma discriminação em razão do aspecto geográfico, o que pressupõe a criação de um tratamento diferenciado entre os contribuintes, uma vez que aqueles que somente atendam a este aspecto são beneficiados. Dessa forma, pode-se dizer que todas as anistias concedidas limitadamente a determinada região configuram renúncia de receita.

Por fim, o quarto critério de limitação da concessão de anistia, fixado pelo artigo 181, II, “d”, condiciona a concessão do benefício àqueles contribuintes que efetuem o pagamento do tributo correspondente em determinado prazo. Aqui não há um tratamento diferenciado entre os contribuintes. Com efeito, a mera possibilidade de que todos os contribuintes cumpram a referida condição e sejam beneficiados pela anistia já atesta que todos estão sendo tratados igualmente. Não há, portanto, renúncia de receita.

I.2.2. Remissão

O artigo 156, inciso IV, do Código Tributário Nacional classifica a remissão como uma causa extintiva do crédito tributário. Desse modo, o referido benefício recai sobre o crédito tributário já constituído, de maneira que não se impede o lançamento da obrigação tributária. Diferentemente da anistia, que diz respeito somente às penalidades pecuniárias, a remissão consiste em um perdão não apenas às infrações tributárias, mas também ao próprio tributo devido pelo contribuinte (CORRÊA; MOTTA FILHO, 2013, p. 545).

Por sua vez, o artigo 172 do Código Tributário Nacional estabelece que a remissão do crédito tributário poderá ser total ou parcial. Desde já se ressalte que a referida totalidade ou

parcialidade assumida pela remissão não diz respeito aos contribuintes que serão ou não beneficiados, mas ao valor do tributo devido que será perdoado.

Nesse sentido, uma remissão parcial não será necessariamente uma renúncia de receita, pois esta parcialidade significa apenas que parte do débito tributário será remido, e não que haverá tratamento diferenciado entre os contribuintes ou entre os elementos da hipótese de incidência do tributo.

Por outro lado, a concessão da remissão, de acordo com os incisos do artigo 172 do Código Tributário Nacional, poderá levar em conta uma série de critérios. São eles: a situação econômica do sujeito passivo, o erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo quanto a matéria de fato, a diminuta importância do crédito tributário, considerações de equidade em relação com as características pessoais ou materiais do caso, e condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Dessa forma, apesar de a expressão “total ou parcial” contida no *caput* do artigo 172 se referir ao montante do débito remido, e não aos seus destinatários, os incisos do mesmo artigo estabelecem um conjunto de parâmetros que poderão, a depender do caso, levar a um tratamento diferenciado entre os contribuintes. Pelo critério da situação econômica do sujeito passivo, por exemplo, uma lei poderia dispor que apenas os contribuintes com até determinada renda serão beneficiados pela remissão.

Já o segundo critério, referente a erro escusável do sujeito passivo quanto a matéria de fato, permite que a remissão seja concedida apenas aos contribuintes que incorreram no erro especificado pela lei do benefício. O terceiro critério, por sua vez, restringe a remissão aos créditos tributários de até determinado valor, considerado de importância diminuta, gerando também tratamento diferenciado entre os contribuintes cujo débito esteja ou não dentro do referido valor. Em ambas as situações, haveria, pois, renúncia de receita.

O quarto critério elencado pelo artigo 172 do CTN estabelece a equidade como parâmetro de concessão da remissão. A norma dispõe expressamente que a equidade será avaliada em relação a características pessoais ou materiais de cada caso, o que, por definição, já configura um tratamento diferenciado entre contribuintes. Já o quinto e último critério para a concessão da remissão é o parâmetro geográfico, podendo-se discriminar uma região específica que será beneficiada, sem a necessidade de conferir o mesmo benefício às demais. Desse modo, a renúncia de receita resta configurada pela discriminação dos beneficiados.

Por fim, o *caput* do artigo 172 do Código Tributário Nacional também dispõe que a remissão será concedida por autoridade administrativa, que deve ser devidamente autorizada por Lei. No entanto, em se tratando de renúncia de receita, dado que a remissão será concedida com tratamento diferenciado entre os contribuintes, é preciso que os critérios adotados para essa diferenciação sejam estabelecidos na própria lei, de maneira que a concessão não fique sujeita à discricionariedade da autoridade administrativa.

I.2.3. Crédito Presumido

Fala-se em crédito fiscal presumido em contraponto ao conceito de crédito fiscal real. Este consiste em uma consequência jurídica de fatos geradores relacionados a tributos não cumulativos. A não cumulatividade, presente, por exemplo, no imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, bem como em algumas contribuições sociais, está atrelada à incidência tributária sobre uma cadeia de operações. Do valor tributário devido em uma operação, é descontado o valor pago na operação anterior, ou seja, desconta-se o seu crédito fiscal real.

Por outro lado, o crédito fiscal presumido pode ser entendido como um valor que, embora também seja deduzido do montante tributário incidente sobre operações posteriores, não encontra fundamento na realização fática da hipótese de incidência tributária. Em um conceito mais amplo, Afonso Gomes Aguiar (2011, p. 81, *apud* MARTINS, 2013, p. 7) afirma que o crédito presumido tem o fim de “ressarcir a carga tributária”. Nesse sentido, o referido benefício seria uma forma de retribuir o contribuinte pelo pagamento de determinados tributos que, por algum motivo, o legislador julgou merecer compensação.

Um caso ilustrativo desta finalidade compensatória são as disposições da Lei 9.363/96, que concede crédito presumido ao imposto sobre produtos industrializados devido por empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais. A vontade do legislador com a aprovação do referido benefício tributário foi compensar o ônus dessas empresas com o pagamento das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS cumulativamente incidentes sobre as exportações, como forma de retribuir a promoção da indústria nacional.

Perceba-se que o crédito presumido exemplificado, apesar de aplicar-se ao IPI, é concedido em razão do pagamento de outros tributos. Não há, pois, uma relação direta entre o crédito presumido e a hipótese de incidência do tributo a que ele é aplicado. Não se trata de uma compensação baseada na realização de fatos geradores anteriores, mas sim na escolha política do legislador em desonerar determinadas atividades exercidas pelos contribuintes, de modo a não serem desestimuladas por causa da carga tributária.

Constata-se também que, em geral, a concessão de crédito presumido gera tratamento diferenciado entre os contribuintes, pois o benefício será concedido apenas àqueles que, tendo atendido ao critério fixado pelo legislador, façam jus à compensação de sua carga tributária. Com efeito, se fosse para beneficiar todos os contribuintes de determinado tributo, seria mais eficiente a concessão de uma isenção geral ou uma redução de alíquota, em vez de um crédito presumido: se o tributo será sempre renunciado em abstrato, a redução pode ser feita já no momento de sua incidência, sem a necessidade de que ocorram eventos futuros.

Por outro lado, quando o legislador, enquanto formulador de políticas públicas, julga haver a necessidade de um tratamento diferenciado, de maneira a beneficiar apenas os contribuintes que venham a sofrer determinada carga tributária, o crédito presumido torna-se uma medida viável: pode-se fixar como crédito uma parcela da referida carga tributária, permitindo que o contribuinte a utilize para deduzi-la de outras obrigações tributárias. Desse modo, pode-se afirmar que, em geral, a concessão de crédito presumido se dá de maneira discriminada, gerando renúncia de receita.

I.2.4. Concessão de isenção em caráter não geral

O artigo 175, inciso I, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), estabelece a isenção como uma causa de exclusão do crédito tributário. Dessa forma, a isenção impede a própria constituição do crédito tributário, ao contrário das causas extintivas de crédito, que ocorrem depois do momento em que este já tenha sido constituído. Assim como a anistia, a isenção não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente (parágrafo único do referido dispositivo).

Há uma discussão bastante acirrada na doutrina tributária a respeito da natureza jurídica das isenções. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal já teve o entendimento de que a isenção constitui mera dispensa de pagamento do tributo devido ao Estado (BRASIL, 2002). Por outro lado, a jurisprudência mais recente da Suprema Corte consignou que a isenção constitui verdadeira alteração quantitativa no consequente da regra matriz de incidência tributária, e não mera dispensa de pagamento (BRASIL, 2014).

Nesse sentido, de acordo com Hugo de Brito Machado (BRASIL, 2009, p. 556), a definição de isenção pode ser entendida pela resolução de uma antinomia: a isenção configuraria uma exceção à hipótese de incidência do tributo, por conta do tratamento especial conferido ao fato gerador pela norma isentiva. De fato, a hipótese de incidência

tributária é uma norma geral, enquanto a isenção constitui uma norma específica, de maneira que esta prevalece sobre aquela quando aplicado o critério da especialidade no aparente conflito entre normas.

Ademais, vale ressaltar que nem toda isenção configurará renúncia de receita, senão aquela concedida em caráter não geral. De fato, a exigência de não generalidade coaduna com a definição geral de renúncia de receita, especificamente no que se refere ao tratamento diferenciado gerado pelo benefício. Por não ter caráter geral, a isenção que gere renúncia de receita deve ser 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 na lei de sua concessão, por determinação do artigo 179 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Dessa forma, cabe ao legislador definir as condições para ser beneficiário da isenção concedida em caráter não geral, mas será a autoridade administrativa a responsável por conferir o cumprimento de tais condições. Segundo Fabretti (2008, p. 227), a referida autoridade administrativa será a mesma autoridade competente para arrecadar e fiscalizar o tributo, quando a lei estabelecer várias exigências para a concessão da isenção.

I.2.5. Alteração de alíquota

Apesar de o artigo 14, parágrafo 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal enumerar o termo “alteração de alíquota” como uma das espécies de renúncia de receita, depreende-se por definição que somente reduções de alíquota podem ser consideradas renúncia de receita. E como toda renúncia de receita, somente a redução discriminada de alíquota pode ser enquadrada como tal. Dessa forma, a modificação genérica do percentual pelo qual se multiplica a base de cálculo do tributo não configura *tax expenditure*.

Nesse sentido, vale perquirir o que seria a redução discriminada da alíquota de um determinado tributo. Ora, ao contrário do que ocorre quando a diminuição ocorre de maneira geral, a aplicação de uma alíquota reduzida se daria apenas para parte dos contribuintes do tributo. Um exemplo disso seria a aprovação de uma alíquota reduzida de imposto sobre propriedade territorial rural para contribuintes da região Nordeste, enquanto os contribuintes das demais regiões do país continuariam submetidos à alíquota padrão.

Não obstante, cumpre ressaltar que, para alguns impostos, a redução de alíquotas, mesmo que feita de maneira discriminada, gerando tratamento diferenciado, não será classificada como renúncia de receita. Os referidos impostos são arrolados no parágrafo 3º,

inciso I, do artigo 14 da LRF; são eles: o imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II), o imposto sobre exportação de produtos nacionais (IE), o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações financeiras (IOF). A eles não se aplicam os requisitos para a aprovação de renúncias de receita, tampouco o conceito legal de renúncia de receita conferido pela LRF.

Note-se que os referidos tributos são também excepcionados pela Constituição Federal da necessidade de lei para a alteração de suas respectivas alíquotas. De fato, o artigo 153, parágrafo 3º, da Carta Magna autoriza que as alíquotas do II, IE, IPI e IOF sejam aumentadas ou reduzidas por ato do Poder Executivo. Depreende-se, pois, que essa flexibilidade conferida para a alteração das alíquotas foi estendida aos seus requisitos financeiros, de modo que os impostos possam exercer sua função extrafiscal em compasso com as mudanças da atividade econômica, sem as amarras das normas aplicáveis aos tributos em geral.

I.2.6. Modificação de base de cálculo

Nem a Constituição Federal, tampouco o Código Tributário Nacional, têm uma definição geral do que seria a base de cálculo dos tributos. Segundo Sacha Calmon Coelho (2020, p. 282), “a base de cálculo prevista em lei para cobrar dado tributo, além da função de quantificar o valor a pagar (*quantum debeatur*), ostenta uma função veritativa, ou seja, confirmatória ou desconfirmatória da natureza jurídica específica do tributo.”

Ambas funções exercidas pela base de cálculo apontadas pelo autor são importantes para o estudo das renúncias de receita. A primeira, relacionada à quantificação do tributo devido, proporciona o entendimento de como a modificação da base de cálculo, enquanto benefício tributário, diferencia-se do crédito presumido. A segunda, relacionada à identificação da natureza jurídica do tributo, permite que se diferenciem os impostos das taxas, o que é importante para a definição dos princípios aplicáveis à renúncia de receita.

Uma hipótese de redução de base de cálculo configuradora de renúncia de receita seria a permissão legal de que determinados contribuintes deduzam determinado valor da própria base oponível do tributo. Dessa forma, ao contrário do que acontece com o crédito presumido, que é descontado do montante correspondente à base de cálculo já multiplicada pela alíquota, a modificação da base de cálculo, enquanto benefício fiscal, ocorre antes mesmo da referida multiplicação. Reduz-se o fator, não o produto.

Ressalte-se que para a referida redução de base de cálculo configurar renúncia de receita, é necessário que exista um tratamento diferenciado. Esse tratamento diferenciado

poderia ser produzido tanto pela permissão de que apenas alguns contribuintes procedessem ao desconto da base de cálculo, quanto pela concessão de um desconto maior a determinados contribuintes do que ao concedido aos contribuintes em geral.

I.2.7. Subsídios

O subsídio, ao contrário das demais espécies de renúncia de receita arroladas pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, não consistem em um benefício tributário propriamente dito. Isto porque não se trata de uma redução das receitas tributárias, ou seja, os contribuintes não serão beneficiados com uma redução da sua carga tributária.

Segundo Rocco Antônio Nelson (2016, p. 57), os subsídios “visam à equalização de preços, evitando ou minorando as distorções do mercado ou como forma de promoção do desenvolvimento, com o fito de redução das desigualdades sociais”. Com efeito, o subsídio constitui um benefício creditício, destinado a particulares que, apesar de não deixarem de recolher tributos, são beneficiados por políticas de Estado.

Dessa forma, é peculiar a caracterização, pelo ordenamento jurídico pátrio, dos subsídios como renúncia de receita. De fato, a concessão de subsídios financeiros pode ser mais bem entendida como uma despesa pública, e não como redução das receitas arrecadadas.

Mas além de ser considerado do ponto de vista orçamentário como uma despesa, a concessão de subsídios também não configura um benefício tributário tais quais as demais espécies de renúncia de receita até então examinadas, pois não há uma alteração quantitativa do débito tributário exigível do contribuinte. Com efeito, os subsídios não provocam exclusão nem extinção de crédito tributário, tampouco modificação do *quantum debeatur* de tributos, de modo que o beneficiário não é a pessoa enquanto contribuinte, mas enquanto subsidiada.

Por outro lado, em que pesem as ressalvas feitas em relação à natureza jurídica dos subsídios, nada impede que estes sejam formalmente classificados como renúncia de receita pelo ordenamento jurídico financeiro, a fim de que se estendam a eles as regras aplicáveis às renúncias. Trata-se, em verdade, de uma escolha do legislador, que o fez com o fim de submeter os subsídios à mesma rigidez existente no controle financeiro de benefícios tributários concedidos discriminadamente.

Dessa forma, pode-se concluir que não é necessário que o benefício tenha natureza estritamente tributária para que sua concessão possa ser considerada renúncia de receita pela ordem jurídica pátria. Embora não se enquadrem perfeitamente na cláusula de abertura

insculpida pelo artigo 14, parágrafo 1º, *in fine*, da LRF, outros benefícios além dos subsídios que também tenham natureza financeira ou creditícia poderiam ser expressamente arrolados como renúncia de receita, bastando para isso alteração legislativa do referido artigo.

Ressalte-se, no entanto, que, como toda renúncia de receita, o subsídio deve gerar um tratamento diferenciado. De qualquer forma, os subsídios são naturalmente concedidos a um determinado grupo de pessoas. O critério de escolha desses grupos beneficiados podem ser vários: os contribuintes de determinada região geográfica (critério espacial), contribuintes de determinado tributo (critério subjetivo da hipótese de incidência tributária), contribuintes de até determinada renda ou faturamento (critério subjetivo escolhido pelo legislador), entre outros.

I.3. O que não é renúncia de receita?

Além de fixar a definição jurídica de renúncia de receita, apresentar um rol exemplificativo de suas espécies e elencar as regras financeiras que lhe são aplicáveis, o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal também estabelece duas hipóteses expressas de não configuração de renúncia de receita e, por consequência, de não aplicação das normas por ele dispostas. Trata-se das alterações das alíquotas de impostos extrafiscais, já examinadas, e do cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Ora, o referido cancelamento de débito realmente provoca uma redução das receitas do Estado, e ocorre de maneira discriminada, já que beneficia apenas os contribuintes cujo débito seja inferior ao seu custo de cobrança. No entanto, o legislador optou por não aplicar a esta hipótese as regras que devem ser obedecidas para a concessão de renúncia de receita, e por consequência não a classificou como tal. Em outras palavras, apesar de se adequar ao conceito geral de renúncia de receita, o cancelamento de débitos inferiores aos custos de cobrança não constituem formalmente renúncia de receita.

O cancelamento do débito tributário, quando o valor deste é inferior ao custo mobilizado pelo Fisco para proceder à sua cobrança, é compatível com o princípio da eficiência na Administração Pública, pois permite que o Estado se abstenha de perder recursos em virtude do contencioso administrativo e judicial. Dessa forma, a escolha do legislador é compreensível, pois visa flexibilizar as regras aplicáveis a ações que, ao contrário dos benefícios em geral, provocariam uma economia de receitas.

Em que pese a Lei de Responsabilidade Fiscal listar, de forma expressa, apenas essas duas hipóteses de não configuração de renúncia de receita (redução de alíquotas de impostos

extrafiscais e cancelamento de débito inferior ao custo de cobrança), vale examinar outros casos nos quais, embora haja redução de receitas, não seja configurada uma renúncia de receita nos termos da sua definição legal. É o caso, por exemplo, das frustrações de receitas, do perdão de dívidas não tributárias, da extinção de tributos e da redução geral de alíquotas.

Se por um lado as despesas são fixadas pela lei orçamentária anual, as receitas são por ela apenas estimadas, uma vez que não é possível precisar o montante de recursos que serão efetivamente arrecadados no exercício financeiro. Dessa forma, é possível que ao longo do ano as receitas realizadas não equivalham ao montante previsto no orçamento, em virtude dos mais variados fatores: inadimplência fiscal, contração da atividade econômica, fuga de capitais, entre outros. Trata-se da denominada frustração de receita, uma redução da receita provocada por fatores alheios à vontade do Estado.

No entanto, como se pode depreender de todo o estudo conceitual até então exposto, sabe-se que não é toda redução de receita provocada por ato da vontade do Estado que configurará renúncia de receita. Em primeiro lugar, é necessário que a receita da qual se abre mão tenha natureza tributária, ou seja, seja uma receita derivada (ressalvadas as reduções que sejam apenas formalmente renúncia de receita, como o subsídio). Portanto, não é considerada renúncia de receita, por exemplo, o perdão de dívida que Estado estrangeiro tenha com a República Federativa do Brasil, já que tal dívida é classificada como receita de capital.

Por fim, além de relacionar-se à receita tributária, é necessário que a redução da receita seja discriminada para que configure renúncia de receita. Por tal motivo, não constituem renúncias a concessão de isenção de caráter geral, as reduções de alíquotas fixadas em lei para todos os contribuintes e a alteração da definição da base de cálculo do tributo. Também de acordo com essa característica, não configuram renúncia de receita as reduções discriminadas de tributos cujo critério de diferenciação entre os contribuintes se baseie em fundamento incompatível com a Constituição Federal, caso em que serão inválidas.

SEÇÃO II - Princípios relacionados ao controle da renúncia de receita

II.1. Princípio do Equilíbrio Orçamentário

O artigo 167, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabelece a vedação da realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais. A Lei de Responsabilidade Fiscal, por seu turno, estatui no seu artigo 4º, inciso I, alínea “a”, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá dispor sobre o

equilíbrio entre receitas e despesas. Por fim, o artigo 48 da Lei nº 4.320 prevê que a fixação das cotas de despesa das unidades orçamentárias deverá visar à manutenção, na medida do possível, do equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a minimizar eventuais insuficiências de tesouraria.

Os referidos dispositivos normativos tratam do princípio do equilíbrio orçamentário, também denominado equilíbrio do orçamento público. Em um aspecto formal, este princípio constitucional assevera que as despesas fixadas pela lei orçamentária anual não podem ser superiores às receitas estimadas, devendo os gastos do poder público se limitarem à quantia estabelecida na respectiva dotação orçamentária. Esta norma é, inclusive, uma consequência do princípio da legalidade, que proíbe a realização de despesas não autorizadas por lei.

De fato, o equilíbrio das contas públicas é um dos princípios basilares da aprovação de renúncias de receita. Sem o respeito ao referido princípio, não há como atender aos objetivos dos incentivos fiscais, uma vez que as finanças públicas desequilibradas acarretam malefícios sociais (GORON, 2014, p. 58).

Por outro lado, o princípio do equilíbrio orçamentário não se resume à relação entre as receitas e despesas formalmente estipulados na Lei Orçamentária Anual, mas também ao seu equilíbrio durante a integralidade do exercício financeiro. Isto porque é possível que ao longo do ano a receita estimada não coincida com a receita efetivamente arrecadada, fazendo com que a despesa também deva ser contida. Tal contenção da despesa é a denominada limitação de empenho, consagrada pelo artigo 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000, Seção IV).

Para além dos aspectos formal e financeiro do equilíbrio do orçamento público, há quem confira a este princípio uma normatividade ainda mais ampla, em um terceiro aspecto (denomine-se aspecto material). De acordo com esse pensamento, o referido equilíbrio deve contemplar também o balanceamento entre a capacidade contributiva dos cidadãos, de um lado, e a moderação do gasto público de outro. Em outras palavras, deve haver um juízo de razoabilidade entre o nível de despesa e a carga tributária suportada pelo contribuinte, não se podendo gastar além do que a sociedade é capaz de sustentar.

Vistas a definição e as formas de manifestação do princípio do equilíbrio orçamentário, resta perquirir qual a sua relação com a renúncia de receita. Ora, não se pode examinar o referido princípio apenas no que diz respeito à contenção da despesa dentro dos limites das dotações orçamentárias. É preciso também levar em consideração que as receitas não podem ser reduzidas deliberadamente pelo Estado sem um prévio juízo sobre o seu impacto nas despesas já autorizadas pela lei orçamentária anual.

Com efeito, as receitas públicas não podem ser reduzidas a tal ponto que os gastos até então programados acabem por superar o montante da receita realizada, ao arrepio do equilíbrio orçamentário. Logo, faz-se mister o controle da renúncia de receita, de modo que a capacidade de despesa do Estado, destinada ao atendimento do interesse público, não seja prejudicada pela concessão excessiva e desplanejada de benefícios fiscais, muitas das vezes almejados por interesses meramente particulares.

Suponha-se, por exemplo, que a Lei Orçamentária Anual de 2021 já esteja aprovada, e no meio do exercício financeiro o Congresso Nacional aprove e o Presidente da República sancione uma isenção fiscal de Imposto de Renda (IR) para todas as pessoas jurídicas com fins lucrativos. De fato, esta renúncia de receita reduziria drasticamente o montante de arrecadação do IR, o que provavelmente geraria a frustração da receita estimada na LOA e obrigaria a União a adotar uma limitação de empenho, prejudicando as despesas até então planejadas. Trata-se de uma situação inconcebível, pois entra em conflito direto com o princípio do equilíbrio orçamentário, em seus aspectos formal e financeiro.

Já no que tange ao aspecto material do equilíbrio orçamentário, a relação deste princípio com a renúncia de receita também é perceptível. Ora, em se tratando de renúncia de receita, a aprovação de um benefício fiscal a um determinado grupo de contribuintes acarreta o aumento da carga tributária que recai sobre o grupo de contribuintes não beneficiado. Em outras palavras, o benefício de uma parcela é financiado pela tributação adicional dos demais, de modo que o sacrifício fiscal da coletividade torna-se maior.

Com efeito, o nexo de causalidade entre a concessão de benefícios fiscais e o incremento da carga tributária para os não beneficiados tornar-se-á mais evidente quando forem examinados os requisitos exigidos para a aprovação de renúncias de receitas, especialmente a necessidade de medidas de compensação ao benefício concedido, mediante majoração ou criação de tributos. Ora, na medida em que não pode o Estado gastar além do

que a sociedade é capaz de pagar através de tributos, também não se podem aprovar renúncias de receitas que incrementem a carga tributária a um nível insustentável pela coletividade.

Dessa forma, é preciso considerar, antes de tudo, a participação individual de cada contribuinte e de cada setor do mercado no sacrifício fiscal que gera as receitas públicas, para então se poder fazer um juízo de razoabilidade entre o referido sacrifício e o montante das despesas do Estado. E quando são concedidos benefícios fiscais que correspondem a tratamento diferenciado, a participação de cada um no sacrifício fiscal é redistribuída, tornando-se imperioso o controle da justeza dessa redistribuição, por consequência. Aliás, este terceiro aspecto do princípio do equilíbrio orçamentário vai ao encontro de outro princípio norteador da aprovação de renúncia de receitas: a isonomia tributária.

II.2. Princípio da Isonomia tributária

Segundo o disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988, Título VI, Seção II), é vedado aos entes federativos “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”. Trata-se de uma extensão ao direito tributário da norma geral de isonomia, contida no artigo 5º, *caput*, da Carta Maior: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” (BRASIL, 1988, Título II, Cap. I).

Quando se abordam renúncias de receitas, necessariamente se fala em concessão de benefícios fiscais que confirmam um tratamento diferenciado a contribuintes ou a setores do mercado. Contudo, não é qualquer discriminação de tratamento tributário que pode ser considerada válida à luz da Constituição. Afinal, qualquer discriminação entre sujeitos de direitos é uma decisão sensível, e o seu controle deve ser cauteloso o suficiente para garantir o respeito à razoabilidade e à proporcionalidade da diferenciação. Nesse sentido leciona Humberto Ávila (p. 176, 2007):

A norma da igualdade exige que o Poder Público institua tratamento isonômico entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Para tanto, ela exige que o Poder Público diferencie os contribuintes com base em medidas de comparação razoavelmente relacionadas à finalidade eleita.

Dessa forma, para verificar a razoabilidade e a proporcionalidade da diferenciação de tratamento entre contribuintes, é preciso avaliar a compatibilidade dessa diferenciação com os princípios constitucionais, de modo que ela não seja um fim em si mesmo, mas um meio para

que se concretizem as finalidades objetivadas pela Carta Maior. Em outros termos, uma regra diferenciadora legitima-se não por conferir privilégios, mas por tratar desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.

Para que se possa aferir as finalidades constitucionais em que a concessão de benefícios fiscais pode basear-se e, dessa forma, ser considerada isonômica, é preciso que se examinem os fundamentos da Carta Maior para a existência de renúncias de receitas. Com efeito, os objetivos de redução das desigualdades sociais, de garantia do desenvolvimento nacional, do equilíbrio socioeconômico entre as regiões do País, a dignidade da pessoa humana, a assistência social e a valorização do pequeno empreendedor são todas normas programáticas que norteiam a razoabilidade e a proporcionalidade de benefícios fiscais em face do princípio da isonomia.

Como exemplificação deste juízo de isonomia de benefícios fiscais, pode-se citar a aprovação de renúncias de receitas direcionadas para a isenção ou redução de alíquotas de tributos a setores produtivos localizados na região Nordeste, benefício que encontra sustento no objetivo fundamental da República de reduzir as desigualdades regionais. Com efeito, o Brasil é caracterizado por significativa disparidade socioeconômica entre as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, de um lado, e as regiões Sul e Sudeste, de outro, de maneira que a concessão de benefícios fiscais às primeiras é uma forma de combater essa desigualdade.

Já a concessão de isenção do Imposto de Renda a pessoas com câncer, por sua vez, é uma ilustração da aplicação do princípio da dignidade humana às renúncias de receitas. De fato, é razoável a concessão de benefícios fiscais sobre a renda de pessoas que necessitam ainda mais ser resguardadas pela norma da busca da felicidade, a qual é desfavorecida pela carga tributária incidente sobre um projeto de vida já debilitado. Trata-se, portanto, de um tratamento desigual na medida de uma desigualdade que reside na perspectiva de vida dos contribuintes.

Nesse sentido, é possível afirmar que o princípio da isonomia é não apenas um parâmetro de controle de benefícios fiscais geradores de renúncia de receita, senão também um dos principais fundamentos para a sua existência no ordenamento jurídico brasileiro. Isto porque os benefícios tributários, financeiros e creditícios que correspondam a tratamento diferenciado não consistem em um instituto a ser meramente “tolerado” pelo Estado nas

hipóteses cabíveis, mas verdadeira densificação da isonomia tributária, na medida em que conferem a este princípio normatividade e efetividade.

II.3. Princípio da Programação

O orçamento público brasileiro é caracterizado por constituir um orçamento-programa, de modo que as dotações orçamentárias previstas em lei correspondam a um planejamento a longo prazo de alocação de despesas. A operacionalização deste planejamento é feita através do plano plurianual (PPA) e da lei de diretrizes orçamentárias (LDO), que servem de verdadeiras balizas e orientações para a elaboração da Lei Orçamentária Anual de cada exercício financeiro. Em outras palavras, o orçamento não é uma construção isolada de cada ano, mas uma estrutura direcionada ao atingimento de fins previamente determinados.

Com efeito, o artigo 165, parágrafo 1º da Constituição Federal ordena que a lei do plano plurianual estabeleça as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal, inclusive para as despesas relativas aos programas de duração continuada. Na mesma esteira, o parágrafo 2º do mesmo artigo estabelece que a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal e orientará a elaboração da lei orçamentária anual do exercício financeiro correspondente.

Ademais, pode-se constatar que as leis orçamentárias compõem um conjunto integrado e orgânico quando se observa o conjunto de demonstrativos e anexos que devem acompanhar o seu texto legal. Com efeito, da leitura dos planos plurianuais mais recentes depreende-se o padrão de previsão de um anexo com as “programações finalísticas” a serem atendidos nos quatro anos seguintes, período de vigência do PPA. Da mesma forma a LDO preveja o anexo de metas fiscais do exercício financeiro seguinte, anexo este que, conforme será analisado adiante, constitui verdadeiro parâmetro de controle das renúncias de receitas.

Dessa forma, as leis orçamentárias são muitas vezes percebidas como instrumentos de planejamento a curto, médio e longo prazo. O plano plurianual, mediante diretrizes e objetivos e metas, estabelece, na vigência de quatro anos, a orientação da administração financeira e orçamentária; a lei de diretrizes orçamentárias, mediante metas e prioridades, canaliza a médio prazo o funcionamento do orçamento do ano seguinte; por fim, a lei orçamentária anual efetivaria a curto prazo as despesas de cada exercício financeiro.

Outra abordagem tangível ao princípio da programação é o tratamento do PPA, da LDO e da LOA como peças de planejamento estratégico, tático e operacional, respectivamente. De fato, as leis orçamentárias são sequencialmente editadas na ordem da mais abrangente e abstrata para a mais específica e detalhada.

Assim, percebe-se que o PPA, a LDO e a LOA possuem certa interdependência entre si, de modo que a alteração de uma dessas leis orçamentárias muitas vezes dependem da alteração das demais. Um exemplo claro disso é a regra, insculpida no artigo 167, parágrafo 1º, da Constituição Federal, de que todo investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, além da sua fixação como despesa na lei orçamentária anual, precisa ser incluído no plano plurianual (ou ter a sua inclusão autorizada em lei) para poder ser iniciado.

Em verdade, o próprio instituto da renúncia de receita é uma demonstração dessa interdependência entre as leis orçamentárias. De fato, as receitas estimadas na lei orçamentária anual são previstas com base no programa estabelecido pelo plano plurianual e nas metas fixadas pela lei de diretrizes orçamentárias. Quando se aprova um benefício fiscal, provoca-se uma redução nas receitas previstas na LOA, e, por consequência, todo o planejamento insculpido no PPA e na LDO também o são. É por isso que toda renúncia de receita deve ser acompanhada da previsão de seu impacto orçamentário-financeiro e, se necessário, das devidas medidas de compensação do seu efeito.

II.4. Princípio da Responsabilidade Fiscal

Segundo o parágrafo 1º artigo 1º da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000, Capítulo I), o princípio da responsabilidade fiscal tem como pressuposto “a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições”. Dentre outros aspectos, a Lei de Responsabilidade Fiscal ordena a aplicação destes “limites e condições” à concessão de renúncias de receita.

Além da base legal, é possível examinar o fundamento constitucional das normas de responsabilidade fiscal a partir da própria remissão contida no *caput* do artigo 1º da LRF, segundo o qual a referida lei estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição (BRASIL, 2000, Capítulo I). Com efeito, o artigo 163, inciso I, da Carta Maior, dispõe que “lei complementar disporá sobre finanças públicas” (BRASIL, 1988, Título VI).

Em verdade, a responsabilidade fiscal é mais propriamente uma derivação do princípio geral de responsabilidade, caro à forma republicana de governo adotada pelo Brasil. Segundo este princípio, os governantes não podem ser insindicaçãois, tanto no que se refere ao controle de suas atribuições, quanto à devida responsabilização pelos atos por eles praticados. De fato, a responsabilidade é uma resposta jurídica ao poder absolutista, no qual vigorava a máxima da infalibilidade do rei: *the king can do no wrong, le roi ne peut mal faire* (SUNDFELD, 2000, p. 34).

Talvez a mais patente e conhecida manifestação do princípio da responsabilidade no direito brasileiro seja a responsabilização, prevista na Constituição Federal, do Presidente da República e outros agentes políticos por crimes de responsabilidade, inclusive sujeitando o chefe do Poder Executivo à perda do cargo mediante *impeachment*. Ademais, a responsabilidade civil do Estado e a punição por improbidade administrativa ao agente público são igualmente densificações da obrigação de prestar de contas que a Administração Pública possui perante os administrados.

Inclusive, muitos dos crimes de responsabilidade a que o Presidente está submetido dizem respeito à gestão das finanças públicas. De fato, o artigo 85 da Constituição Federal, ao fixar um rol exemplificativo de condutas sujeitas ao *impeachment* do Presidente da República, elenca, dentre elas, atos que atentem contra a lei orçamentária. Ademais, o parágrafo 1º do artigo 167 da Carta Maior prevê que o início de investimentos superiores a um exercício financeiro, sem a prévia inclusão no PPA, também configura crime de responsabilidade do gestor público.

Não obstante, a responsabilidade fiscal não se limita à previsão de crimes de responsabilidade para atos contra a lei orçamentária. Em verdade, a Carta Maior dispõe uma série de limites financeiros a serem observados pelos entes federados, tais como à dívida mobiliária, a operações de crédito e a despesas com pessoal. Quanta a estas últimas, o artigo 169, parágrafo 2º, da Constituição, estabelece inclusive sanções aos entes federados que descumpram o respectivo limite e não adotem as medidas cabíveis para restabelecer a despesa a níveis aceitáveis.

Vale dizer que esta determinação da Constituição Federal é reservada à regulação por lei complementar, o que é concretizado pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Por isso a LRF não apenas fixa os limites às despesas com pessoal dos entes federados e de cada Poder (art.

19), mas também detalha as sanções que serão aplicadas em caso de extrapolação dos limites da despesa com pessoal e da dívida consolidada de cada ente. As referidas sanções consistem basicamente na suspensão do recebimento de transferências voluntárias e na proibição da realização de operações de crédito pelo ente descumpridor (art. 22, 3º, e art. 31, 1º).

Dessa forma, constata-se que o princípio da responsabilidade fiscal é mais abrangente do que o princípio do equilíbrio orçamentário. Com efeito, este diz respeito à proibição de as despesas ultrapassarem o montante de receitas públicas, enquanto aquele trata do estabelecimento de limites prudenciais à execução da despesa pelo Estado, mesmo que haja receita suficiente para gastar-se além de tais limites. Ademais, a responsabilidade fiscal disciplina não apenas a despesa pública em si, mas também a contratação de empréstimos, o endividamento público, a concessão de garantias e os restos a pagar.

Pode-se dizer então que a responsabilidade fiscal é um conjunto de normas destinadas a administrar e minimizar os riscos de *deficit* fiscal do Estado e de descontrole do gasto público. Nesse sentido, as referidas normas conferem um nível de proteção adicional ao equilíbrio orçamentário, na medida em que visam a evitar não apenas o efetivo desequilíbrio entre receitas e despesas, mas também os riscos de que isso venha a ocorrer. Com efeito, o ideal é que o equilíbrio fiscal seja preservado não por mera obra da sorte, mas por uma gestão responsável das contas públicas.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado também especificamente à concessão de renúncias de receita. Ora, não é apenas no momento em que a despesa estiver no limiar de extrapolar as dotações orçamentárias que se deve começar a conter a aprovação de benefícios fiscais. De fato, é preciso manter a responsabilidade fiscal sempre que possível, de modo que as renúncias de receita não provoquem, no médio ou no longo prazo, um cenário provável ou inevitável de desequilíbrio orçamentário.

Dessa forma, mesmo que a aprovação de um benefício fiscal que gere renúncia de receita não provoque, de imediato, um desequilíbrio entre receitas e despesas, é preciso avaliar a sua necessidade sempre com cautela e moderação. Do contrário, se se deixasse para fazer o devido controle da renúncia de receita apenas no momento em que as contas públicas estivessem perto de entrar em desequilíbrio, haveria uma restrição excessiva dos benefícios fiscais concedidos ao final do exercício financeiro. Isso faria com que os referidos benefícios

fossem avaliados não pela sua importância constitucional, mas pela ordem cronológica em que fossem propostos.

Ademais, dado que os recursos orçamentários são escassos, a renúncia de uma parte da receita implica, necessariamente, na abdicação da aplicação do montante renunciado em políticas públicas, investimentos e outras despesas em favor da sociedade. Assim, pode-se entender o conceito de responsabilidade não apenas como um parâmetro quantitativo, mas também qualitativo de concessão de benefícios fiscais: a renúncia de receita precisa atender à sua finalidade constitucional de maneira mais benéfica do que se os recursos renunciados fossem aplicados em despesas públicas direcionadas para essa finalidade.

Foi nesse sentido, inclusive, que o Tribunal de Contas da União, em seu parecer prévio sobre as contas de 2018 do Presidente da República, destacou o elevado percentual de renúncias de receitas, e o seu prejuízo para a efetivação de políticas públicas:

O volume dos gastos tributários em percentual da arrecadação em 2018 (21,5%) ainda revela quadro preocupante, pois, em outros termos, significa que, para cada R\$ 100 arrecadados pela RFB, cerca de R\$ 21 são renunciados, o que corrói a capacidade financeira do Estado para investir em políticas públicas inseridas no orçamento da União. (BRASIL, 2019, p. 41)

Logo, para que se possa compreender a relação entre a renúncia de receita e o princípio da responsabilidade fiscal, é preciso levar em conta dois aspectos deste princípio: primeiro, trata-se de um conjunto de regras destinadas a conferir uma proteção adicional ao equilíbrio orçamentário; segundo, por responsabilidade entende-se também a noção de *trade-off* (nos termos da ciência econômica) entre os efeitos da receita renunciada e as despesas a que essa receita poderia ter sido aplicada.

Grosso modo, não seria responsável se preocupar com o equilíbrio orçamentário apenas no curto prazo, tampouco aprovar benefícios tributários cujos objetivos poderiam ser melhor atendidos por investimentos diretos do Poder Público. Não obstante, o atual ordenamento jurídico prevê sanções à Administração apenas no primeiro caso, através da suspensão de transferências voluntárias e das restrições a despesas com pessoal. Já no que se refere à alternativa entre renúncia de receita e investimento direto, percebe-se que esta ainda se resguarda na discricionariedade conferida pela Constituição ao gestor público.

SEÇÃO III - FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA RENÚNCIA DE RECEITA

III.1. Redução das desigualdades sociais e regionais

De acordo com o artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal, constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, entre outros, reduzir as desigualdades sociais e regionais. Ao encontro desse objetivo, o artigo 151, inciso I, da Carta Maior, apesar de vedar à União a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência entre os entes federados, ressalva desta regra a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Quando se fala em redução das desigualdades regionais, uma questão a se perquirir é a quais regiões a Constituição se refere, para então se definir o nível de desigualdade existente entre elas e os meios necessários para reduzi-la. Com efeito, a Carta Magna estabelece as regiões de desenvolvimento ou administrativas (art. 43) e as regiões metropolitanas (art. 24, § 3º), mas a desigualdade que se busca mitigar é aquela existente entre as primeiras, ou seja, as regiões Norte, Nordeste, Sudeste, Sul e Centro-Oeste (FARIA, 2009, p. 134).

No que se refere especialmente ao objetivo fundamental de reduzir desigualdades regionais, vale dizer que se trata de um princípio consagrado inclusive no âmbito do direito financeiro. Nesse sentido, a União, quando da elaboração e aprovação das leis orçamentárias, deve levar em consideração as necessidades de cada uma das regiões, e por isso a Carta Maior determina, por exemplo, que os orçamentos fiscal e de investimentos da Lei Orçamentária Anual terão entre suas funções reduzir as desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Ademais, em se tratando de redução de desigualdades regionais e renúncia de receita, registre-se que o artigo 165, parágrafo 6º, da Constituição Federal, estabelece que projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de benefícios fiscais (BRASIL, 1988). Nesse sentido, a necessidade de demonstrar regionalmente o efeito provocado pelas renúncias de receita é uma forma de torná-las auditáveis no que tange ao atingimento do seu objetivo de reduzir a desigualdade entre as regiões do país.

De fato, muitos benefícios fiscais, sejam eles tributários, financeiros ou creditícios, têm como finalidade combater disparidades entre grupos sociais, ou incentivar o

desenvolvimento econômico de regiões do país historicamente desfavorecidas em termos de distribuição de riquezas, a exemplo do Norte e do Nordeste. Por outro lado, nem todos os benefícios são concedidos sob o fundamento da redução de desigualdades, embora esta seja um dos principais motivos utilizados para legitimar a aprovação de renúncias de receita.

No entanto, como se pode depreender do texto da própria Carta Magna, a redução de desigualdades regionais por meio de incentivos fiscais toca uma questão relevante: o pacto federativo. Com efeito, a forma federativa configura cláusula pétrea da Constituição Federal (art. 60, § 4º, I), bem como norma cuja violação enseja intervenção federal (art. 34, II). Tamanha é a sua importância, que a alocação de benefícios fiscais mediante critérios regionais constitui uma exceção expressa ao princípio constitucional de tratamento igualitário entre os entes federados.

Realmente, a norma de tratamento igualitário dos entes da Federação é uma consequência lógica do pacto federativo, que pressupõe a autonomia política de cada ente e a vedação à criação de hierarquia de um sobre o outro. Nesse sentido, o artigo 19, inciso III, da Constituição Federal, ao estabelecer vedações federativas, proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si. Desse modo, somente a Carta Maior pode prever exceções válidas de tratamento diferenciado entre os entes federativos, sendo uma delas a redução de desigualdades inter-regionais.

Um exemplo de benefício tributário que gera renúncia de receita e tem como fundamento a redução das desigualdades inter-regionais é o conjunto de incentivos fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus. De acordo com o artigo 3º do Decreto-Lei nº 288 de 1967, o benefício consiste em isenções do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à entrada de mercadorias para consumo interno e industrialização na referida zona. Trata-se, portanto, de uma medida destinada à promoção do desenvolvimento industrial da região Norte, historicamente caracterizada pela desigualdade socioeconômica em comparação com cidades mais próximas do litoral do país.

Por outro lado, a concessão de benefícios fiscais também pode ter como objetivo a redução de desigualdades sociais, que não necessariamente estão atreladas às desigualdades regionais. De fato, em quaisquer das regiões do Brasil, do Norte ao Sul, pode-se constatar uma distribuição assimétrica da riqueza, de modo que se fazem necessários não apenas

benefícios que mitiguem as disparidades geográficas, mas também a desigualdade social existente em cada uma das referidas regiões.

Podem-se tomar como exemplos de benefícios fiscais concedidos com o objetivo de redução das desigualdades sociais aqueles decorrentes da própria seletividade de impostos sobre o consumo. Nesse sentido, quando os Estados reduzem as alíquotas do ICMS para mercadorias que suprem as necessidades mais básicas da população, tornando-as mais acessíveis, está-se diante de uma renúncia de receita voltada para o benefício dos mais pobres, pois comparativamente a consumidores mais ricos, que comprem em maior medida produtos supérfluos, restam por pagar uma menor carga tributária.

De qualquer forma, pode-se afirmar que tanto os benefícios fiscais direcionados para a redução de desigualdades regionais quanto os destinados à redução das desigualdades sociais são derivações de uma mesma norma: o princípio da isonomia. De fato, a igualdade de tratamento entre entes federados e entre indivíduos deve ser entendida sob um aspecto não apenas formal, mas também material, de modo que se tratem desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades, inclusive no âmbito tributário.

III.2. Desenvolvimento nacional

Outro fundamento jurídico para a concessão de benefícios tributários, financeiros e creditícios e, por consequência, para a provação de renúncias de receitas é a promoção do desenvolvimento socioeconômico do país como um todo. Nesse sentido, a Constituição Federal, em seu artigo 3º, inciso II, estabelece como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional. Trata-se, portanto, de um princípio balizador das políticas públicas adotadas pelo estado.

Por desenvolvimento nacional, não se pode depreender apenas a simples acepção econômica do termo. Em verdade, o desenvolvimento nacional, enquanto objetivo fundamental da República, possui um sentido mais abrangente, não só econômico, senão também social.

A relação entre o desenvolvimento nacional e as renúncias de receita torna-se mais patente quando se examinam os denominados planos de desenvolvimento. Com efeito, no artigo 21, inciso IX, a Carta Maior fixa como competência da União a elaboração de planos nacionais e regionais de desenvolvimento. Por força do artigo 174, parágrafo 1º, tais planos

devem ser incorporados e compatibilizados por um desenvolvimento nacional equilibrado, cujo planejamento terá suas diretrizes e bases estabelecidas em lei.

Nesse passo, o parágrafo 4º do artigo 165 determina que os planos nacionais e regionais de desenvolvimento deverão ser elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional. No que se refere à lei de diretrizes orçamentárias, o parágrafo 2º do mesmo artigo determina que a LDO deverá estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, a qual, pela sua capacidade de incentivo à atividade econômica, deverá seguir o disposto nos planos de desenvolvimento. Como as renúncias de receita devem ser compatíveis com o PPA e LDO, muitos benefícios fiscais são concedidos no bojo dos referidos planos.

Uma das principais exemplificações da realização no ordenamento jurídico brasileiro do objetivo fundamental de desenvolvimento nacional é o regime simplificado de tributação aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte. A própria Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III, prevê a instituição de tratamento tributário diferenciado e favorecido para estas empresas. Em se tratando de ordem econômica e financeira, o artigo 170, IX, da Carta Maior também fixa, como um dos princípios da atividade econômica, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Com efeito, o tratamento diferenciado dado a empresas de menor faturamento tem como uma de suas razões a maior vulnerabilidade e maior grau de risco assumido pelos empreendimentos em início de estruturação, ou incapazes de fazer frente à concorrência de firmas com alto poder econômico. Poucas empresas, no estágio inicial de seu desenvolvimento, suportariam a carga tributária normalmente incidente sobre empresas de grande porte, de modo que se fosse conferido a elas o mesmo tratamento, haveria uma verdadeira ruptura de isonomia material.

Nesse sentido, o favorecimento dado a microempresas e empresas de pequeno porte consiste em mais uma densificação do princípio da isonomia que fundamenta a concessão de renúncias de receita. Sem o tratamento diferenciado a empresas desiguais, na medida de sua desigualdade, não haveria incentivo para novos empreendimentos, o que prejudicaria o desenvolvimento nacional. Em outras palavras, o poder econômico das empresas de grande porte inviabilizaria o surgimento e a continuidade de novas firmas.

É em virtude desse desequilíbrio de poder econômico entre pequenas e grandes empresas que a concessão de benefícios fiscais também encontra fundamento no artigo 146-A da Carta Maior, segundo o qual “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo” (BRASIL, 1988, Título VI). Os referidos “critérios especiais” implicam um tratamento tributário diferenciado entre as empresas, tratamento este que é uma característica inerente às renúncias de receita.

Por fim, não se olvide a relação de pertinência entre a concessão de benefícios fiscais e a concretização do valor da livre iniciativa, um dos pilares do desenvolvimento nacional. De fato, sem um tratamento diferenciado dado às firmas de menor porte, os obstáculos impostos pelo poder econômico de grandes firmas restaria por prejudicar a livre iniciativa, a qual é não apenas um princípio fundamental consagrado pela Carta Maior (Art. 1º, IV), mas também um dos fundamentos ordem econômica (Art. 170, *caput*).

III.3. Dignidade da pessoa humana

Assim como o desenvolvimento nacional e a redução da desigualdade, a dignidade da pessoa humana também é consagrada pela Constituição Federal como princípio fundamental, configurando um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (Art. 1º, III). Por consequência, este princípio constitui também um dos principais fundamentos para a concessão de benefícios fiscais e aprovação de renúncias de receita.

Cada contribuinte, individualmente considerado, é sujeito de direitos fundamentais, sejam eles individuais, coletivos ou sociais. E à luz da interpretação e aplicação dos referidos direitos, são utilizados princípios que norteiam não apenas o juiz, mas também o legislador e o próprio gestor público. Nesse sentido, a dignidade humana pode ser considerada um desses princípios, se não o principal dentre eles, de modo que a sua aplicação é imperiosa na formulação de políticas públicas, inclusive na concessão de benefícios tributários, creditícios e financeiros.

Com efeito, nem todos os benefícios fiscais devem possuir finalidades econômicas, tampouco incentivar este ou aquele setor do mercado. É possível que sejam concedidos benefícios com objetivos estritamente sociais, em especial no que se refere à carga tributária suportada pelos contribuintes. Isto porque o cidadão pagador de tributos é sobretudo um indivíduo, e todo indivíduo, enquanto ser humano, deve ter a sua dignidade preservada e

respeitada pelo Fisco. Nesse sentido, indivíduos que não disponham de capacidade econômica e não tenham recursos para contribuir podem ser excluídos do dever jurídico de concorrer para o financiamento das despesas do Estado (SEIXAS FILHO, 2009, p. 1).

Por outro lado, a dignidade humana deve ser considerada individualmente para cada contribuinte, de modo a considerá-lo não como uma mera fonte de arrecadação ou de anseios econômicos, mas como uma pessoa que carrega consigo um projeto de vida. Desse modo, a sensibilidade do contribuinte em relação à carga tributária incidente varia de acordo com o seu projeto de vida, com as suas circunstâncias. E muitas vezes a carga tributária considerada razoável para alguns pode ser desproporcional para outros, ainda que possuam a mesma condição econômica.

De fato, poder aquisitivo não é sinônimo de dignidade humana. Por mais que seja necessária a redução das desigualdades na distribuição de renda, esta não deve ser o único objetivo a ser perseguido pela concessão de benefícios fiscais. Isto porque a dignidade ultrapassa o campo da mera condição econômica para abranger também todos os aspectos inerentes a uma vida digna. Da vantagem financeira não se pode presumir a plenitude da dignidade humana, de modo que mesmo indivíduos financeiramente avantajados, em determinadas situações, podem ser destinatários de benefícios tributários.

Para ilustrar esta ausência de conexão necessária entre dignidade humana e nível elevado de renda, pode-se exemplificar a tributação de pessoas com câncer. Por mais que um indivíduo tenha uma condição financeira acima da média entre os brasileiros, o direito não pode desconsiderar o fato de ele ser portador de uma doença que limita a sua perspectiva de vida. Logo, não haveria razoabilidade em se tributar a renda dessa pessoa: seria como tributar a sua própria sobrevivência, em prejuízo à sua dignidade.

É desse entendimento que se extrai o fundamento para a concessão de benefícios fiscais a pessoas com câncer, em especial a isenção de imposto de renda para aposentadoria, reforma ou pensão, independentemente do montante da renda. Perceba-se que esta isenção, que também é prevista para pessoas portadoras de outras doenças graves, não tem como finalidade imediata a redução das desigualdades sociais, mas sim à preservação da dignidade humana dos contribuintes.

III.4. Extrafiscalidade

Os tributos previstos pela ordem jurídica brasileira possuem, em sua maioria, função fiscal. Nesse esteio, entende-se por função fiscal aquela meramente arrecadatória, ou seja, estritamente direcionada ao abastecimento de receitas públicas.

Por outro lado, existem tributos que foram instituídos pela legislação com o fito de exercer finalidades extrafiscais. Por extrafiscalidade, entende-se, a *contrario sensu*, a função que não seja meramente fiscal, mas que tenha como escopo a promoção de incentivos ao contribuinte e ao fluxo da atividade econômica.

Segundo Gurgel de Faria (2009, p. 50), a extrafiscalidade pode ser entendida como uma intervenção estatal na economia, mais especificamente sob a forma de intervenção por indução. Ou seja, por meio de desonerações tributárias, o Estado pode incentivar ou desestimular determinada atividade econômica em sentido estrito.

Dessa forma, os tributos podem ser utilizados pelo Estado não apenas para obter recursos voltados às mais diversas atividades da Administração Pública, mas também como instrumento de implementação de políticas públicas. Nesse sentido, a extrafiscalidade resta de certa maneira por coincidir com outros fundamentos já examinados, como a redução das desigualdades e a promoção do desenvolvimento nacional. Perceba-se, no entanto, que a extrafiscalidade é mais abrangente, por permitir ao Poder Público o manejo dos meios de tributação para outras finalidades consideradas relevantes.

Esta funcionalidade dos tributos para implementação de políticas pode ser exemplificada pelo manejo tributário adotado pelo governo para incentivar a indústria brasileira, seja através da majoração de tributos incidentes sobre mercadorias importadas, seja através da redução de tributos incidentes sobre produtos nacionais. Ademais, outra finalidade extrafiscal de tributos é o aumento da carga tributária incidente sobre mercadorias cujo o consumo o Estado visa moderar pela sua prejudicialidade à saúde, a exemplo do cigarro.

Em que pese a Constituição Federal não contenha um dispositivo específico que autorize expressamente a utilização de tributos para finalidades extrafiscais, várias são as normas constitucionais que adotam a extrafiscalidade como parâmetro. Talvez a mais patente demonstração de acolhimento de tributos extrafiscais pela Carta Maior seja o artigo 153,

parágrafo 1º, que permite ao Executivo a alteração, por decreto, das alíquotas dos impostos sobre a importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras.

A desnecessidade de lei formal para que se proceda à alteração das referidas alíquotas visa a uma maior flexibilidade para o Presidente da República, auxiliado pelos seus Ministros de Estado, majorar ou reduzir os respectivos impostos na medida em que o cenário econômico se modifica, de modo dar uma resposta célere às consequências do mercado. Esta flexibilidade conferida pela Constituição ao Poder Executivo é uma demonstração de que os tributos não servem a finalidades exclusivamente fiscais, mas também ao controle extrafiscal do Estado sobre as movimentações da economia.

Tamanha é a importância dessa flexibilidade na alteração das alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, que a própria Lei de responsabilidade Fiscal, em seu artigo 14, parágrafo 3º, inciso I, exclui os referidos impostos das regras financeiras da LRF aplicáveis à concessão de renúncias de receitas. Percebe-se assim que a extrafiscalidade foi não apenas acolhida pelo ordenamento jurídico pátrio, mas também considerada como fundamento para a concessão de benefícios fiscais.

Outra demonstração de que a extrafiscalidade foi adotada pelo sistema constitucional brasileiro é a previsão da contribuição de intervenção no domínio econômico, mais conhecida como CIDE. Segundo o artigo 149 da Constituição Federal, compete à União instituir o referido tributo como instrumento de atuação na área respectiva. Além disso, o artigo 177, parágrafo 4º, dispõe que a CIDE pode ser reduzida e restabelecida por ato do Executivo, o que vai ao encontro da extrafiscalidade que fundamenta também os impostos sobre a importação, a exportação, produtos industrializados e operações financeiras.

Vale ressaltar, no entanto, que a extrafiscalidade não se limita à produção de efeitos no campo estritamente econômico. Em verdade, qualquer finalidade não arrecadatória pode ser perquirida pela majoração ou redução tributos, desde que esteja nos limites da discricionariedade da Administração Pública, respeite a isonomia material e preserve a livre concorrência. Dessa forma, a extrafiscalidade constitui um fundamento geral para a concessão de renúncias de receita, legitimando finalidades que, embora não configurem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, sejam compatíveis com a Constituição Federal e ao mesmo tempo almejadas pela sociedade.

Em outras palavras, os tributos podem ser aplicados para a implementação de políticas públicas abrangidas pelo plano de governo do Presidente Pública ou pela agenda do Poder Legislativo nas mais diversas áreas relacionadas à vida do cidadão. Seria possível, por exemplo, utilizar tributos para induzir os contribuintes a adotar uma alimentação saudável, majorando-se os impostos incidentes sobre alimentos prejudiciais à saúde ou reduzindo-se os incidentes sobre alimentos saudáveis. Neste último caso, estar-se-ia diante de uma renúncia de receita concedida com fulcro no fundamento geral da extrafiscalidade.

SEÇÃO IV - REGRAS APLICÁVEIS ÀS RENÚNCIAS DE RECEITA

A aprovação e implementação de renúncias de receita devem seguir uma série de normas constitucionais e infraconstitucionais de natureza financeira, as quais foram fixadas para que se preservasse o respeito ao equilíbrio entre as receitas e despesas do orçamento estatal. Tais normas são, portanto, densificações do princípio do equilíbrio orçamentário, e são essenciais para a manutenção da responsabilidade fiscal no âmbito da Administração Pública, ainda mais quando as renúncias concedidas não tenham sido originariamente previstas na lei orçamentária anual.

Com efeito, não se pode abrir mão de recursos públicos de maneira descontrolada e sem qualquer racionalidade. Nesse sentido, não basta que a concessão de benefícios seja feita de maneira moderada, pois é necessário também que a renúncia de receita seja instituída de maneira fundamentada, tendo uma finalidade que condiga com a sua razão de ser no ordenamento jurídico. Em outras palavras, a renúncia de receita deve ter como objetivo derradeiro o atingimento do interesse público, não podendo consistir em um mero favorecimento econômico a grupos escolhidos sem qualquer motivação razoável.

Tamanha é a relevância do controle financeiro e orçamentário das concessões de renúncia de receitas, que o próprio legislador constituinte alçou ao nível hierárquico da Carta Maior algumas das regras aplicáveis¹ aos gastos tributários brasileiros. Ademais, existem normas infraconstitucionais, previstas na Lei de Responsabilidade, na Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício financeiro correspondente e nas Resoluções das Casas Legislativas, que consistem não só em densificações dos referidos mandamentos constitucionais, mas também em medidas que conferem uma proteção ainda maior ao

¹ Trata-se de regras aplicáveis a benefícios em geral, o que, por consequência, se estende às renúncias de receitas.

² À exceção da matéria tributária nos Territórios, que é de iniciativa privativa do Presidente da República (Art.

equilíbrio das contas públicas almejado pela Constituição. Cada uma dessas regras será examinada a seguir.

IV.1. Reserva legal

A Constituição Federal, em seu artigo 150, parágrafo 6º, determina que “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**”. Trata-se do princípio da reserva legal aplicado a determinados benefícios fiscais, cuja concessão requer, por conseguinte, a edição de lei formal, com aprovação do Congresso Nacional seguida de sanção do Presidente da República.

Uma questão preliminar e pertinente ao processo legislativo de aprovação de renúncias de receita refere-se à iniciativa da lei sobre benefícios fiscais. Isto porque, se por um lado as leis sobre matéria tributária são de iniciativa concorrente, podendo ser exercida tanto pelo Presidente da República quanto pelo parlamentar², por outro sabe-se que leis sobre matéria orçamentária são de iniciativa privativa do Poder Executivo (Art. 165 da Constituição Federal). Dado que benefícios fiscais tratam de ambas as matérias, houve amplo debate a respeito da possibilidade ou não de parlamentar ser autor de projeto de lei que concedesse benefícios dessa natureza.

De fato, de um lado a concessão de benefícios fiscais implica a instituição de um tratamento tributário diferenciado, mas ao mesmo tempo pressupõe a aprovação de uma renúncia de receita, acarretando consequências para o orçamento público. Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, instado a resolver a controvérsia levantada, adotou o entendimento de que “a reserva de iniciativa prevista no art. 165, II, da Carta Magna, por referir-se a normas concernentes às diretrizes orçamentárias, não se aplica a normas que tratam de direito tributário, como são aquelas que concedem benefícios fiscais” (BRASIL, 2007).

Outra questão que se pode levantar a respeito da reserva legal para aprovação de renúncias de receita consiste na possibilidade ou não de fazê-lo mediante medida provisória, editada pelo Presidente da República. Ora, viu-se que a jurisprudência reconhece os benefícios fiscais como matéria tributária, a qual não se insere em quaisquer das vedações estabelecidas pela Constituição Federal à matéria de medidas provisórias (Art. 62, § 1º). De

² À exceção da matéria tributária nos Territórios, que é de iniciativa privativa do Presidente da República (Art. 61, II, “b”, Constituição Federal)

fato, se inclusive a instituição e majoração de impostos podem ser dispostas por meio desse ato normativo (Art. 62, § 2º), não seria diferente para a concessão de benefícios tributários dos quais decorra renúncia de receita.

Ademais, cumpre-se dizer que, em regra, basta lei ordinária para que se aprove renúncia de receita. Dessa maneira, a concessão de benefícios fiscais também não está abrangida pela vedação à edição de medida provisória sobre matéria reservada à lei complementar. No entanto, cabe a ressalva de que alguns tributos devem, por previsão constitucional, ser instituídos mediante lei complementar, de modo que os benefícios fiscais que disserem respeito a tributos dessa natureza deverão ser concedidos através de ato normativo equivalente, o que impediria a sua edição por medida provisória. É o que ocorre, por exemplo, com os denominados impostos residuais, instituídos pela União (art. 154, I, CF).

De qualquer forma, a exigência de lei formal, vale dizer, configura verdadeiro mecanismo de freios e contrapesos no controle do ato de concessão de benefícios tributários. De fato, se a referida concessão dependesse tão somente de ato do Executivo, um simples decreto por exemplo, não haveria a necessidade de sua aprovação pelo Parlamento. Da mesma forma, se um benefício pudesse ser concedido por mera resolução do Senado ou resolução da Câmara, ou por decreto legislativo do Congresso Nacional, não teria de passar pela sanção do Presidente da República para ser aprovada.

Em ambos os cenários, haveria uma flexibilização do controle político e da verificação prévia da validade e legitimidade do benefício fiscal concedido, uma vez que o ato não seria submetido à revisão do outro Poder. Disso se depreende a importância do princípio da reserva legal não só pelo aspecto meramente formal, mas também para conter a massificação de renúncias de receitas aprovadas sem qualquer juízo sobre a sua necessidade e legalidade. É preciso que um Poder controle os excessos do outro, seja o Legislativo ao frear o Executivo, ou o contrário, para adoção de medidas tão delicadas quanto o são as renúncias de receita.

Com efeito, a concessão de benefícios fiscais diz respeito a um tratamento diferenciado, no qual determinada parcela da sociedade ou dos setores econômicos será favorecida em detrimento da coletividade, de modo que a discussão e deliberação sobre as renúncias de receitas são afetas não só ao grupo beneficiado, mas também a todos os cidadãos. Portanto, seria antidemocrático e antirrepublicano que se pudesse, através de um ato

unilateral e sem a audiência prévia dos representantes do povo, agraciar benefício de maneira discriminada.

Ademais, o Estado brasileiro, tendo a república como forma de governo, não pode admitir a existência de um tratamento diferenciado entre seus cidadãos sem qualquer fundamentação consistente com o princípio da igualdade material. De fato, em uma República, não é concebível a que um determinado grupo de pessoas, pela posição econômica ou social que ocupam, tenham privilégios não estendidos ao cidadão comum, como ocorria nas monarquias absolutistas, caracterizadas pela presença de uma nobreza beneficiada.

Desse modo, pode-se afirmar que a validade jurídica de uma renúncia de receita depende da sua devida proporcionalidade e razoabilidade com o princípio da isonomia, de modo a tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade. Trata-se de aplicação direta do artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, bem como do seu artigo 150, inciso II, que ao tratar do princípio da isonomia no âmbito do direito tributário, assevera que é vedado ao Poder Público “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida [...]” (BRASIL, 1988).

Ainda que a reserva legal de renúncias de receitas seja uma exigência decorrente do princípio da isonomia, não se pode afirmar que ela seja suficiente para assegurar a igualdade material entre os contribuintes. De fato, não são a simples aprovação formal do Parlamento e a sanção do Presidente da República garantias absolutas de que o benefício fiscal concedido é legítimo. É preciso que os agentes políticos do processo legislativo tomem suas decisões de maneira consciente e responsável, à luz dos mandamentos constitucionais.

Nesse sentido, deve o legislador observar o princípio da igualdade na lei, de modo a guiar a sua função legislativa sem qualquer distinção discriminatória e injustificada entre seus destinatários.

Além disso, o princípio da igualdade na lei comunga de estreita relação com outro princípio consagrado pela Constituição Federal, o denominado devido processo legal substantivo (*substantive due process of law*). Mais conhecido pela sua aplicação ao Poder Judiciário, o devido processo legal não se limita ao seu aspecto formal, baseado em garantias

como direito ao contraditório e ao juiz natural, mas também pelo sua face material, voltado ao legislador (aqui incluídos tanto o parlamentar, em sua função típica, como o chefe do Executivo, em sua função atípica), que deve elaborar as normas de modo a atender seus pressupostos constitucionais, sem desvio de finalidade ou desvirtuamento do seu escopo.

A propósito, a aplicação do *due process of law* ao processo legislativo encontra apoio, inclusive, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2003):

Abrindo o debate, deixo expresso que a Constituição de 1988 consagra o devido processo legal nos seus dois aspectos, substantivo e processual, nos incisos LIV e LV do art. 5º, respectivamente. [...] *Due process of law*, com conteúdo substantivo – substantive due process – constitui limite ao Legislativo, no sentido de que as leis devem ser elaboradas com justiça, devem ser dotadas de razoabilidade (reasonableness) e de racionalidade (rationality), devem guardar, segundo W. Holmes, um real e substancial nexos com o objetivo que se quer atingir. Paralelamente, *due process of law*, com caráter processual – procedural due process – garante às pessoas um procedimento judicial justo, com direito de defesa.

Assim, em virtude do princípio da isonomia, em especial do princípio da igualdade na lei e do devido processo legal substantivo, não é destituído de razão o entendimento de que a reserva legal seja aplicável a todas as espécies de benefícios das quais decorram renúncia de receita. Faz-se importante ressaltar esta questão, uma vez que, em uma leitura literal e isolada do 150, parágrafo 6º, da Constituição, o requisito de lei formal parece aplicar-se apenas a determinados tipos de benefícios fiscais, quais sejam: subsídios, isenções, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia e remissão.

No entanto, se assim o fosse, os demais benefícios fiscais geradores de tratamento diferenciado, abarcados pela cláusula de abertura fixada pela Lei de Responsabilidade Fiscal para a definição de renúncia de receita, mas excluídos do artigo 150, parágrafo 6º, da Carta Maior, poderiam ser concedidos por simples decreto do Executivo, o que seria uma afronta à isonomia e ao princípio republicano. Diante desse cenário, é essencial a aplicação de uma interpretação sistemática do artigo 150, parágrafo 6º, em conjunto com os princípios constitucionais da isonomia e da igualdade material, de modo que a reserva legal seja estendida a todas as renúncias de receita, sob pena de ferir a força normativa da Constituição Federal.

Tamanha é a importância conferida pelo constituinte ao controle político de legitimidade das renúncias de receitas que, para ele, não era suficiente que sua aprovação se desse mediante lei formal, sendo também necessário que a lei concessória do benefício fiscal

fosse uma lei específica, ou seja, uma lei que versasse com exclusividade sobre o benefício concedido. De fato, o artigo 150, parágrafo 6º, da Constituição Federal, estabelece que o benefício fiscal só “poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição”.

Esta regra de especificidade da lei concessória de benefício fiscal se estende não só aos benefícios geradores de renúncia de receita, mas a qualquer isenção, subsídio, redução de base de cálculo, crédito presumido, remissão e anistia relativos a impostos, taxas e contribuições, mesmo que não implementem tratamento diferenciado entre os contribuintes. A finalidade desta imposição constitucional é precisamente evitar que estes benefícios sejam aprovados como meras emendas acessórias, cuja apreciação pode ser ofuscada pela discussão e votação da proposição principal. Dessa forma, trata-se sobretudo de uma questão de transparência do processo legislativo, e de atribuir o enfoque devido a esta matéria sensível que é o benefícios fiscal.

No entanto, a reserva de lei específica instituída pela Carta Maior para benefícios fiscais, discriminados ou não, não impede que a matéria seja prevista na lei que regula o próprio tributo sobre o qual incide o benefício, uma vez que a norma constitucional estipula duas possibilidades: (i) lei específica que institua exclusivamente o benefício fiscal; ou (ii) lei específica que regule o correspondente tributo ou contribuição. Dessa forma, não é vedado que uma renúncia de receita seja concedida no mesmo projeto de lei em que determinado imposto, taxa ou contribuição são criados, ou ainda por alteração de diploma legal preexistente, que disponha sobre o tributo renunciado.

Desse modo, vale notar que a reserva de lei específica não se confunde com a exigência de pertinência temática de matérias tratadas em uma mesma proposição legislativa. O artigo 7º, inciso II, da Lei Complementar nº 95, define a regra de pertinência temática: “a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão” (1998, BRASIL). Com efeito, esta regra é menos restritiva do que a reserva de lei específica, uma vez que não pode o legislador, por exemplo, aprovar em um único projeto de lei vários benefícios fiscais relativos a tributos diferentes, apesar de todos tratarem de matéria tributária e preencherem o requisito de pertinência temática.

Por fim, deve-se atentar para o respeito ao pacto federativo na concessão dos benefícios fiscais. Nesse sentido, a Constituição Federal, além de fixar a forma federativa do Estado como cláusula pétrea, estabelece ainda no seu artigo 150, parágrafo 6º, que os benefícios fiscais devem ser concedidos mediante “lei federal, estadual ou municipal”. Dessa forma, somente o ente federado competente para a instituição de determinado tributo poderá aprovar benefícios fiscais e renúncias de receitas relativos àquele tributo. Consta-se, assim, que o princípio da reserva de lei específica deve ser observado por todos os entes da federação, respeitados os limites de sua competência tributária.

IV.2. Estimativa do impacto orçamentário-financeiro

A Constituição Federal, no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabelece que toda “proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro” (BRASIL, 1988). A Lei de Responsabilidade Fiscal, por sua vez, determina em seu artigo 14, *caput*, que toda “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” (BRASIL, 2000).

Antes de tudo, vale registrar que o citado artigo 113 do ADCT foi inserido na Carta Maior no dia 15 de dezembro de 2016, pela Emenda Constitucional nº 95, a qual instituiu o Novo Regime Fiscal, e ficou mais popularmente conhecida como “PEC do Teto de Gastos Públicos”. Note-se, portanto, que a referida norma constitucional foi editada em momento posterior à Lei de Responsabilidade Fiscal, promulgada no dia 4 de maio do ano 2000. Ambas tratam da exigência de estimativa do impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita, mas, em um primeiro momento, o dispositivo constitucional parece não trazer qualquer inovação em relação ao texto da LRF, a não ser sua hierarquia formal superior.

No entanto, fazendo-se uma leitura atenta do artigo acrescido pela emenda constitucional, constata-se que a exigência ampliou o controle da renúncia de receitas, ao impor que todas as **proposições legislativas** devam estar acompanhadas da estimativa de impacto orçamentário e financeiro. Ora, a referida exigência tem como corolário a corresponsabilidade do Presidente da República e dos congressistas, ambos participantes do processo legislativo, pelo cumprimento da regra em exame. Portanto, já na apreciação do

projeto de lei pelo Parlamento, a estimativa de impacto orçamentário e financeiro deve estar presente.

Por outro lado, essa não é a única diferença entre os comandos normativos mencionados. De fato, a Lei de Responsabilidade Fiscal vai além do dispositivo constitucional, ao impor que a lei instituidora do benefício fiscal preveja a estimativa do impacto gerado não apenas para o exercício financeiro em que a renúncia de receita entrará em vigor, mas também para os dois exercícios seguintes. Nesse ponto, vale o adendo fornecido pelo artigo 34 da Lei 4.320/64, o qual dispõe que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil (BRASIL, 1964).

Nesse sentido, uma renúncia de receita aprovada, por exemplo, em junho de 2016 com vigência imediata, deverá estar acompanhada da estimativa do seu impacto sobre as receitas e despesas previstas para o exercício financeiro de 2016, bem como para os exercícios financeiros de 2017 e 2018. Trata-se, portanto, de uma norma que confere ainda mais transparência e proteção ao equilíbrio orçamentário, pois parte do reconhecimento de que a concessão de um benefício fiscal não gera efeitos apenas no primeiro ano de sua duração, mas também a longo prazo.

No entanto, se por um lado a Constituição foi mais precisa do que a LRF na fixação do momento em que a estimativa deve ser apresentada, não se pode dizer o mesmo quanto ao período de referência a ser considerado para o cálculo do impacto orçamentário e financeiro. De fato, da literalidade do artigo 113 do ADCT não se pode extrair a mesma amplitude temporal exigida pela LRF para a estimativa do impacto, pois o dispositivo constitucional é silente quanto ao período de referência.

Em que pese a estimativa do impacto orçamentário-financeiro dos benefícios fiscais seja uma exigência importante para o controle da renúncia de receita, ela não é suficiente para que se possa verificar se a renúncia de receita gerada atende aos princípios constitucionais. De fato, “normas brasileiras se preocupam exclusivamente com o impacto financeiro que a instituição de incentivo pode causar, sem fazer nenhuma exigência no sentido de aumentar o grau de confiabilidade de que o benefício fiscal atenderá a seus objetivos” (TAMANINI, 2020, p. 463).

IV.3. Demonstrativo regionalizado do efeito do benefício fiscal

O artigo 165, parágrafo 6º, da Constituição Federal, ordena que o projeto de lei orçamentária seja encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional acompanhado de “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (BRASIL, 1988). A Lei de Responsabilidade Fiscal reitera o comando constitucional, ao estatuir em seu artigo 5º, inciso II, que o projeto de lei orçamentária anual “será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição (...)” (BRASIL, 2000).

Como já se sabe, a lei orçamentária anual é constituída não só pelo texto de suas disposições normativas, mas também por anexos e demonstrativos que informam, grosso modo, a situação atual e projetada das finanças públicas do Estado. Os referidos documentos acompanham a LOA para conferir transparência ao controle social exercido pelo cidadão e ao controle político exercido pelo Congresso Nacional em sua deliberação. Ora, as receitas previstas e as despesas fixadas para o exercício financeiro estão presentes nos anexos, e não no texto da lei, de modo que aqueles são tão importantes para a sociedade quanto este, senão mais.

Nesse sentido, o demonstrativo previsto no artigo 165 da Constituição assume precisamente este papel de transparência e prestação de contas no que tange aos benefícios fiscais em geral, e às renúncias de receita em específico, vigentes no exercício financeiro de referência do projeto de lei orçamentária anual. Por ser um documento que exprime a interpretação da própria Receita Federal, o referido demonstrativo constitui um rol taxativo e vinculante de renúncias fiscais para a Administração Pública (TORRES, p. 63, 2012)

Com efeito, o demonstrativo de efeito sobre as receitas e despesas provocado pelos referidos benefícios é uma consolidação dos impactos orçamentários e financeiros de todas os benefícios fiscais concedidos para aquele ano, de modo a concentrar em um único documento o montante das receitas que voluntariamente deixarão de ser auferidas, o que facilita a sua fiscalização pelos cidadãos e pelo legislador.

Ademais, o demonstrativo regionalizado dos benefícios fiscais também permite que o cidadão identifique as regiões e setores da economia que estão sendo mais desonerados, de

modo a permitir que seja identificada eventual concentração de interesses de grupos específicos. A título ilustrativo, o *ranking* dos gastos tributários em 2020 aponta que 78,37% dos benefícios se concentraram nos setores de Comércio e Serviços (25,42%), Saúde (18,55%), Indústria (12,30%), Agricultura (11,54%) e Trabalho (10,57%), no exercício de 2021 (BRASIL, 2020b, p. 10).

Já do ponto de vista dos programas beneficiados por gastos tributários, o Quadro X do demonstrativo que acompanha a LOA 2021 informa que a maior renúncia de receita é gerada pelo Simples Nacional (24,3%), seguido dos Rendimentos Isentos e Não Tributáveis – IRPF (10,89%), da Agricultura e Agroindústria (10,60%), das entidades sem fins lucrativos (9,50%), da Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio (7,87%) e outros (37,01%), em um total de 307,9 bilhões de reais de receita renunciada (BRASIL, 2020b, p. 10)

Entretanto, deve-se ressaltar que o demonstrativo não se limita à exposição de aspectos meramente quantitativos do efeito de benefícios fiscais sobre as receitas e despesas, mas também a aspectos qualitativos. De fato, a Carta Maior exige que o demonstrativo seja “regionalizado”, ou seja, que sejam especificados os efeitos gerados pelos benefícios em cada região geográfica do território brasileiro. Esta imposição constitucional está estreitamente relacionada a uma das funções precípua das renúncias de receitas: a redução das desigualdades inter-regionais. Desse modo, o demonstrativo regionalizado serve de instrumento de verificação da convergência dos benefícios fiscais com suas finalidades institucionais.

Vale anotar que o demonstrativo do efeito presente na Lei Orçamentária Anual deve considerar para sua avaliação todos os benefícios financeiros, tributários e creditícios em vigor durante o exercício financeiro de referência. Este caráter abrangente do demonstrativo tem como consequência lógica a inclusão em seu bojo também dos benefícios dos quais decorram renúncias de receitas, ou seja, aqueles que confirmam tratamento diferenciado aos contribuintes ou a elementos de sua hipótese de incidência. De outro lado, também é cristalino que benefícios dos quais não decorra renúncia de receita também precisam constar do demonstrativo.

Assim como se deve respeitar a repartição constitucional de competências tributárias entre os entes federados para se definir o ente competente para a concessão de benefícios fiscais e renúncias de receitas, é preciso observar que a União, os Estados, o Distrito Federal e

os Municípios, por simetria federativa, possuem cada um a sua Lei Orçamentário Anual, de maneira que o demonstrativo do efeito que a acompanha precisa contemplar apenas os benefícios que sejam de competência do respectivo ente federado.

Contudo, não se pode olvidar que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auferem uma parcela de receitas relativa a tributos que não são de sua competência, a título de transferências constitucionais instituídas nos artigos 158 e 159 da Carta Maior. Desse modo, é relevante que se faça o seguinte questionamento: ente federado que recebe transferências constitucionais, oriundas de receitas tributárias de outro ente federado, devem incluir no demonstrativo de sua lei orçamentária os benefícios que impactem as referidas receitas?

Ora, a Constituição Federal não especifica expressamente quais benefícios fiscais precisam constar do demonstrativo do efeito, senão aqueles de caráter financeiro, tributário ou creditício. Como já se abordou, é razoável a aplicação da simetria federativa para delimitar o paralelismo entre a repartição de competências tributárias e os benefícios a serem incluídos no demonstrativo de cada ente. No entanto, é possível depreender-se, por uma interpretação teleológica, que o demonstrativo deve levar em consideração todos os benefícios que repercutam diretamente nas receitas do respectivo ente federado, inclusive aquelas recebidas por transferência constitucional de outros entes.

Com efeito, um Estado não seria capaz de expor de maneira integral as causas da redução de suas receitas se contabilizasse apenas aquelas oriundas de suas próprias fontes, pois deixaria de levar em conta aquelas geradas por benefícios incidentes sobre receitas tributárias a ele transferidas. Isso acarretaria prejuízo para a transparência de seu orçamento, pois haveria uma lacuna na justificação da diminuição dos recursos disponíveis, e os gestores públicos não conseguiriam compreender ao todo, pela leitura exclusiva da lei orçamentária do ente federado, porque há menos receitas alocadas para a sua unidade orçamentária.

Dessa forma, por uma questão de transparência e de *accountability*, a Lei Orçamentária Anual de determinado ente federado deve incluir no demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas também os benefícios fiscais concedidos para tributos que, apesar de não se inserirem em sua competência tributária, constituam fonte de transferência constitucional para ele. Apesar de a Constituição Federal não ser precisa no estabelecimento desta regra, trata-se de uma densificação normativa dos princípios da publicidade, consagrado no artigo 37 da Carta Maior.

O mesmo se aplica aos casos de parafiscalidade, quando determinado ente federado auferir parcela da receita tributária que, apesar de não ser de sua competência, tem sua arrecadação, fiscalização e administração delegadas pelo ente federado competente. Nesse caso, a competência para conceder benefícios permanece com o ente competente, mas o outro ente federado, que recebeu a delegação, deve incluir o benefício no seu demonstrativo, pois terá suas receitas impactadas pelo respectivo benefício.

Finda a análise sobre o âmbito de aplicação desta regra orçamentária aplicável às renúncias de receita, resta perquirir quais dos Poderes e entidades são destinatários desta norma. Sabe-se que, além do Executivo, também o Legislativo, o Judiciário, o Ministério Público e a Defensoria Pública dispõem de autonomia para elaborar suas respectivas propostas orçamentárias; no entanto, é reservada ao chefe do Poder Executivo a iniciativa das leis orçamentárias, de modo que cabe a ele o recebimento das propostas dos demais entes para fins de sua consolidação em um mesmo projeto de lei, a ser enviado ao Congresso Nacional.

Dessa forma, compete ao chefe do Poder Executivo, quando da elaboração da Lei Orçamentária Anual, elaborar também o demonstrativo do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de benefícios fiscais em vigor no exercício financeiro correspondente. No entanto, é possível que outros benefícios sejam concedidos após a aprovação da LOA, de modo que não será possível ao Executivo incluir, no momento de elaboração do orçamento, todas as renúncias de receitas que serão aplicadas durante a vigência da lei orçamentária.

É por isso que a Lei de Responsabilidade Fiscal estipulou regras adicionais, a serem seguidas no processo legislativo de projetos que instituem renúncia de receita, as quais serão examinadas a seguir.

IV.4. Regras da Lei de Responsabilidade Fiscal

Até então, o presente estudo analisou apenas regras do direito financeiro estabelecidas tanto pela Lei de Responsabilidade Fiscal quanto pela Constituição Federal às renúncias de receitas. Encaminha-se agora para o exame de determinadas normas da LRF que, apesar de não encontrarem previsão explícita na Carta Maior, constituem verdadeiros prolongamentos e complementações do princípio dos equilíbrio orçamentário e da programação.

IV.4.1. Cumprimento do disposto na LDO

Prosseguindo-se na análise do *caput* do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, depreende-se que, em acréscimo à estimativa do impacto orçamentário-financeiro, todo benefício fiscal do qual resulte renúncia de receita deve também atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias do exercício financeiro vigente. Esta regra refere-se à necessidade de compatibilidade jurídico-material entre a lei que aprova a renúncia de receita e o texto legal da LDO, sem considerar, ainda, o aspecto essencialmente técnico presente em seus anexos e demonstrativos.

Para se compreender melhor a exigência contida nesta norma específica, é preciso distinguir duas partes que compõem a Lei de Diretrizes Orçamentárias. O conteúdo relacionado a questões puramente estatísticas, tais como a avaliação do cumprimento de metas fiscais e a evolução do patrimônio líquido, é todo inserido em anexos e demonstrativos da LDO, que não consistem em normas propriamente ditas. Mas antes dos anexos, a LDO é também composta por uma parte normativa, ou seja, o texto legal que institui regras a serem seguidas pela Administração Pública na gestão financeira e orçamentária.

Grande parte desta parte normativa da LDO, senão a sua totalidade, é redigida pelo Poder Executivo, ao qual compete a iniciativa das leis orçamentárias. Trata-se, portanto, de uma forma de o Presidente da República, auxiliado por seus ministros, instituir, para o exercício financeiro de referência, regras adicionais aplicáveis ao orçamento público, além daquelas já existentes na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal. Dessa maneira, ajusta-se o arcabouço normativo às necessidades e circunstâncias fiscais da administração pública para cada ano em específico.

Não obstante, a própria Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal já fixaram diretivas a serem adotadas no estabelecimento das regras orçamentário-financeiras da Lei de Diretrizes Orçamentárias. O artigo 165, parágrafo 2º, da Carta Maior, por exemplo, estatui que a LDO 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. Já a LRF prevê, entre outros comandos, que a LDO deverá definir a forma de utilização e o montante da reserva de contingência constante da LOA.

Nesse sentido, uma das diretrizes da LRF para a parte normativa da LDO, conforme foi visto no *caput* do artigo 14, é justamente a criação de regras adicionais a serem seguidas quando da proposição e aprovação de benefícios fiscais dos quais decorram renúncia de receita. Em verdade, a LRF não fixa para LDO uma obrigação de prever regras adicionais específicas quanto a renúncias de receitas, mas concede a esta lei orçamentária a faculdade de fazê-lo, na medida em que as circunstâncias fiscais de determinado exercício financeiro podem tornar necessária a existência de outras regras além das já existentes.

Obviamente, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, ao estabelecer regras adicionais de direito financeiro em sua parte normativa, não pode contrariar ou alterar o disposto na Constituição Federal a respeito do assunto, dada a hierarquia existente entre as normas constitucionais e legais. Tampouco pode a LDO ir de encontro ao disposto na LRF ao inovar no ordenamento jurídico, visto que, embora ambas sejam leis em sentido formal, aquela produz efeitos especificamente para o exercício financeiro a que se refere, enquanto esta goza dos requisitos formais e materiais exigidos pela Carta Maior (Art. 165, § 9º) para estabelecer regras gerais de direito financeiro, em especial a exigência de lei complementar.

Tomando-se como referência a Lei de Diretrizes Orçamentárias do ano de 2020 (Lei nº 13.898/2019), é possível constatar a instituição de algumas regras orçamentário-financeiras adicionais para renúncia de receita. O artigo 114 da referida lei, por exemplo, torna extensivas às renúncias de receitas não tributárias as regras fixadas pela LRF para renúncias de receitas tributárias. Dessa forma, mesmo a renúncia de receita que não seja decorrente de benefícios tributários deverá, se aprovada no exercício financeiro de 2020, estar acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário-financeiro para esse ano e para os dois seguintes, bem como de medidas de compensação ou de demonstração de compatibilidade.

Levando-se agora em consideração a Lei de Diretrizes orçamentárias do ano de 2019 (Lei nº 13.707/2018), percebe-se que esta fixou normas voltadas para estimular a redução de renúncias de receita e para enrijecer a austeridade fiscal sobre as que fossem aprovadas naquele exercício financeiro. Com efeito, o artigo 18, parágrafo 4º, da referida lei, por exemplo, estabeleceu que o Poder Executivo encaminhasse ao Congresso proposições legislativas que previssem, em relação aos benefícios tributários, o prazo de vigência de cada benefício, bem como um cronograma de sua redução, de modo que a renúncia total da receita, no prazo de dez anos, não ultrapassasse dois por cento do produto interno bruto.

De uma maneira geral, é possível concluir que, nos últimos anos, o Poder Executivo vem exercendo a faculdade conferida pela Lei de Responsabilidade Fiscal de instituir regras adicionais sobre renúncia de receita nas leis de diretrizes orçamentárias, não se limitando a repetir as normas da LRF em seu texto legal. Dessa forma, o proponente de um benefício fiscal do qual decorra renúncia de receita deve sempre estar atento não só às regras da Constituição e da LRF sobre a matéria, mas também aos ditames fixados pela LDO do exercício financeiro vigente.

IV.4.2. Requisitos orçamentário-financeiros

Das duas regras financeiras apresentadas a seguir, o artigo 14, *caput*, da LRF estabelece que ao menos uma deve ser cumprida para que um benefício do qual decorra renúncia de receita seja válido. São as seguintes: i) demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias; ou ii) previsão de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

IV.4.2.1. Consideração na estimativa da receita e não afetação das metas fiscais

A primeira parte do artigo 14, inciso I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece a necessidade de demonstrar-se que a renúncia de receita “foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária” (BRASIL, 2000). Além disso, a segunda parte do referido dispositivo, por sua vez, determina ser preciso evidenciar que a renúncia “não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias”. Ambas as exigências integram a primeira das duas condições que podem ser escolhidas para validar uma renúncia de receita, nos termos da LRF.

Percebe-se, neste dispositivo, uma patente preocupação do legislador com a manutenção do orçamento-programa, ou seja, a necessidade de evitar que eventuais alterações nas receitas e despesas aprovadas posteriormente à edição das leis orçamentárias sejam incompatíveis com estas. De fato, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual integram todo um planejamento estratégico, tático e operacional da

administração orçamentária e financeira, de modo que benefícios dos quais resultem renúncia de receita não podem ser concedidos sem que se demonstre sua viabilidade.

Em primeiro lugar, a Lei de Responsabilidade Fiscal exige que seja comprovada a compatibilidade da renúncia de receita com a Lei Orçamentária Anual; afinal, é nesta lei que são fixadas as despesas e estimadas as receitas. Dessa forma, não se pode aprovar uma renúncia de receita que não tenha sido considerada no cálculo da previsão das receitas constante da LOA, pois isso comprometeria as despesas que o Estado havia se planejado a pagar, com base no seu potencial de arrecadação. Em virtude disso, exige-se a demonstração de que a renúncia a conceder foi incluída no cálculo das receitas à disposição do Poder Público.

Diante dessa exigência, surge a seguinte indagação: como essa demonstração é realizada? Ora, foi visto que, por imposição constitucional, todos os benefícios financeiros, tributários e creditícios vigentes no exercício financeiro devem ser previstos na Lei Orçamentária Anual correspondente, por meio do demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas. Caso a renúncia de receita proposta não esteja presente nesse demonstrativo, depreende-se que ela não foi considerada para a estimativa da receita orçamentária, não restando cumprida a referida exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Uma alternativa que pode ser adotada para contornar esse desencontro temporal, entre a elaboração da Lei Orçamentária Anual e a aprovação posterior de uma renúncia de receita, seria postergar o início da vigência do benefício fiscal apenas para o exercício financeiro seguinte ao que ela foi aprovada. Desse modo, quando da elaboração da LOA para o exercício subsequente, o benefício aprovado poderá ser incluído no demonstrativo do efeito sobre receitas e despesas, de modo que ele terá sido considerado na estimativa da receita da lei orçamentária.

Nesse caso, o Executivo não poderia se escusar de considerar a renúncia de receita no demonstrativo do Projeto de Lei Orçamentária Anual, como uma forma de impedir que o benefício aprovado entre em vigor. A partir do momento em que a renúncia de receita é sancionada pelo Presidente da República e se torna lei, o Poder Executivo é obrigado a considerá-la na estimativa da receita do ano subsequente, no qual ela entrará em vigor. Isto porque a sanção presidencial já demonstra a aquiescência do Executivo para a concessão do benefício fiscal, não podendo retroceder no momento da elaboração do PLOA.

Contudo, para que seja possível postergar o início da vigência de uma renúncia de receita para o exercício financeiro subsequente àquele em que ela venha a ser aprovada, será necessário que o projeto de lei que institui o benefício preveja um período de vacância, também chamado de *vacatio legis*. Esse período, em regra, é fixado na cláusula de vigência do diploma legal, estabelecendo-se que este entrará em vigor depois de decorridos certo número dias de sua publicação. No caso de postergação da vigência da renúncia de receita, uma alternativa seria fixar o dia primeiro de janeiro como seu termo inicial.

Ainda no que se refere à necessidade de compatibilidade da renúncia de receita com a Lei Orçamentária Anual, deve-se ter em mente que não basta que o benefício fiscal seja considerado na estimativa da receita do exercício financeiro em que entrará em vigor, sendo preciso também que seja feita a sua projeção para os dois exercícios seguintes. É o que se depreende do artigo 14, inciso I, da LRF, em conjunto com o artigo 12 do mesmo diploma legal: aquele estabelece que a o proponente deve demonstrar que “a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12 (...)”; o artigo 12, por sua vez, dispõe que:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, **da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem**, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas. (BRASIL, 2000)

Trata-se de uma exigência similar à do impacto financeiro e orçamentário, que também deve ser feito para os dois anos seguintes. No entanto, a regra do artigo 14, inciso I, cumulada com o artigo 12, da LRF, constitui um requisito mais específico, por dizer respeito à estimativa da receita, devendo assim seguir as normas técnicas e legais requeridas para o seu cálculo, bem como as alterações na legislação, a variação no índice de preços, o crescimento econômico e de outros que sejam eventualmente pertinentes, nos termos da LRF.

Além do requisito de compatibilidade com a Lei Orçamentária Anual (demonstração de que a renúncia de receita foi considerada na estimativa da receita), a Lei de Responsabilidade Fiscal exige também que o benefício esteja financeiramente adequado com a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Este exame de adequação é verificado, essencialmente, pela demonstração de que a renúncia de receita não comprometerá as metas estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da LDO do exercício financeiro em que o benefício entrará em vigor.

Antes de partir para a análise da adequação financeira em si, vale examinar o que é o Anexo de Metas Fiscais, bem como a razão de sua existência. De acordo com o artigo 165, parágrafo 2º, da Constituição Federal, a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá compreender as metas e prioridades da administração pública federal (BRASIL, 1988). Seguindo o comando constitucional, a LRF, em seu artigo 4º, parágrafo 1º, estabelece que a LDO será integrada pelo Anexo de Metas Fiscais, no qual “serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes” (BRASIL, 2000).

Dessa forma, o Anexo de Metas Fiscais da LDO é um instrumento de compromisso do Estado com o atendimento de determinados objetivos, relacionados ao montante de arrecadação fiscal, à moderação dos gastos públicos, ao nível de endividamento para contratação de empréstimos e emissão de títulos da dívida pública, entre outros fatores intrinsecamente relacionados ao desempenho da capacidade financeira do Estado. Como as renúncias de receita reduzem essa capacidade, os mencionados fatores são diretamente influenciados pela aprovação de benefícios fiscais.

Ademais, para o preciso entendimento da relação entre o Anexo de Metas Fiscais, constante da LDO, e as renúncias de receitas, é preciso conjugar a inteligência do artigo 14, inciso I, com a artigo 4º, parágrafo 2º, inciso V, segundo o qual o referido anexo deverá conter “demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita”. Desse modo, o Anexo de Metas Fiscais deve prever, em demonstrativo, a parcela estimada de receita que deixará de ser arrecadada em virtude de renúncias fiscais. Nesse sentido, pode-se concluir que as renúncias que foram consideradas no referido demonstrativo também foram consideradas no estabelecimento das metas fiscais, sendo possível, assim, presumir a sua adequação com estas.

Por outro lado, diferentemente acontece quando um determinado benefício fiscal, do qual resulte renúncia de receita, é concedido após a aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias do ano em que ele entrará em vigência. Nesse caso, a estimativa das renúncias de receitas, presente no Anexo de Metas Fiscais, não teve como considerar o referido benefício fiscal em sua previsão, pois este não era existente no momento de sua elaboração. Assim, nesta hipótese, não se pode, afirmar *a priori* que a renúncia de receita não afetará as

metas fiscais da LDO vigente, devendo isso ser feito de maneira fundamentada pelo autor do projeto de lei.

No entanto, é possível que o benefício fiscal inevitavelmente afete, se aprovado, as metas fiscais da LDO, sendo assim impossível ao autor do projeto de lei demonstrar o contrário. Nesse caso, uma alternativa que pode ser adotada pelo proponente do benefício seria a postergação do prazo de vigência da lei para o exercício financeiro seguinte, de maneira análoga ao que se pode fazer para atender ao requisito de compatibilidade com a LOA. Dessa forma, o Poder Executivo poderá levar esta renúncia de receita em consideração na formulação do Anexo de Metas Fiscais da LDO subsequente, fazendo-se cumprir a exigência da LRF.

Assim, tanto a compatibilidade com a estimativa de receita da LOA quanto a adequação com as metas fiscais da LDO podem ser atendidas através da postergação do período de vigência da renúncia de receita para o exercício financeiro seguinte. Admite-se, todavia, que, apesar de cumpridos os requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, haverá a desvantagem de que o benefício fiscal não surtirá efeitos imediatos, o que, em determinados casos, pode comprometer a sua finalidade.

Com efeito, se o proponente de renúncia de receita almeja que o benefício fiscal entre em vigor na data da publicação da lei, ou em qualquer período compreendido no exercício financeiro corrente, precisará arcar com o ônus de fundamentar a compatibilidade do benefício com a LOA e com a LDO então vigentes. Entretanto, esta fundamentação não resolve o impasse em todos os casos, pois, como visto, existe a possibilidade de o benefício ser incompatível com as leis orçamentárias vigentes, não havendo justificativa que demonstre o contrário.

Dessa forma, examine-se o seguinte cenário: um parlamentar é autor de projeto de lei que visa instituir benefício fiscal gerador de renúncia de receita; este parlamentar almeja que o benefício comece a produzir efeitos a partir da data de publicação da lei, ainda que a LOA e a LDO do exercício corrente tenham sido aprovados antes da concessão do benefício; por fim, o benefício patentemente não foi considerado na estimativa de receita da LOA, e afetar as metas fiscais estabelecidas pela LDO, sendo inviável demonstrar o contrário. Nesse caso, a alternativa disponível para o parlamentar é optar pela segunda condição permitida pela Lei de Responsabilidade Fiscal: a adoção de medidas de compensação.

IV.4.2.2. Previsão de medidas de compensação

O artigo 14, inciso II, do *caput*, da Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece que a renúncia de receita deve “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”. Como já explicado, este requisito é alternativo ao primeiro, acima examinado, de modo que basta ao proponente do benefício fiscal atender a um destes dois requisitos, prescindindo do cumprimento simultâneo de ambos.

As referidas medidas de compensação constituem mecanismos de aumento da arrecadação tributária que visem ao aumento de receitas públicas. Nesse sentido, constata-se que a mencionada “compensação” refere-se à necessidade de se neutralizar a redução de recursos provocada pela aprovação de uma renúncia de receita: retira-se parcela de uma determinada fonte, e compensa-se por meio do incremento ou da adição de outra fonte. Perceba-se que a finalidade desta norma é impedir, por meio de uma ação positiva, que a renúncia de receita comprometa o orçamento público.

Dessa forma, ainda que do benefício fiscal decorra uma renúncia de receita que não foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual, e que afete as metas fiscais estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, é possível fazer com que os efeitos da renúncia sejam mitigados por medidas de compensação, preservada a Responsabilidade Fiscal. Mesmo que o benefício não tenha sido considerado na estimativa de receita, não impactará o seu montante, e mesmo que, isoladamente, possa afetar as metas fiscais, isso não irá acontecer se tomado em conjunto com as medidas de compensação.

Nesse sentido, voltando-se ao caso examinado na subseção anterior, entende-se agora porque as medidas de compensação são uma alternativa viável para antecipar a vigência de benefícios fiscais que não tenham sido considerados na estimativa da receita da LOA e que afetem as metas fiscais da LDO. Afinal, com as medidas de compensação, não será preciso esperar o próximo exercício financeiro para que o benefício seja considerado nas leis orçamentárias e possa produzir efeitos desde já. Não obstante, é preciso destacar que ainda existem outras variáveis a serem consideradas para tornar isso possível.

Com efeito, para assegurar-se que as renúncias de receitas, desde o início da produção de seus efeitos, não gerarão prejuízo à estimativa de receita e às metas fiscais, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece, no parágrafo 2º do seu artigo 14, que o benefício aprovado somente poderá entrar em vigor quando implementadas as suas respectivas medidas de compensação. Trata-se de uma norma que visa à intangibilidade do planejamento orçamentário, impedindo que este seja de início afetado e somente posteriormente os prejuízos sejam compensados.

Considerando-se que, como se verá adiante, as medidas de compensação possuem natureza tributária, não se pode olvidar que a criação e majoração de tributos deve, em regra, respeitar o princípio da anterioridade. O referido princípio é consagrado pelo o artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal, vedando ao entes federativos a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Ademais, o princípio da anterioridade deve ser considerado em conjunto com o princípio da noventena, segundo o qual é proibido cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a referida lei (Art. 150, III, “c”, da Lei Maior).

Ora, tomando-se como premissas a norma de que o benefício do qual resulte renúncia de receita somente poderá entrar em vigor quando implementada a respectiva medida de compensação, e a norma de que tributos não podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, tampouco antes de decorridos noventa dias dessa publicação, é válida a conclusão de que as renúncias de receitas, quando compensadas pelo aumento de tributos, também deverão respeitar o princípio da anterioridade e da noventena. Desse modo, os referidos princípios são aplicados, por extensão, a benefícios fiscais, por mais que estes sejam mais favoráveis ao contribuinte.

Não obstante, existem tributos que, por expressa ressalva da Constituição Federal (art. 150, § 1º, não se submetem ao princípio da anterioridade, nem ao da noventena; são eles: II, IE, IOF, impostos extraordinários de guerra e empréstimos compulsórios. Por óbvio, seria incabível a utilização destes dois últimos como medidas de compensação, em virtude das circunstâncias específicas que podem ensejar a sua criação; já em relação aos três primeiros, não há qualquer óbice.

Levando-se em consideração o conjunto das restrições legais impostas às renúncias de receitas e às medidas de compensação, e suas correspondentes exceções, podem-se reunir os

requisitos para a aprovação, com produção imediata de efeitos, de benefício fiscal do qual decorra renúncia de receita não considerada na estimativa da LOA e no Anexo de Metas Fiscais da LDO: (i) previsão da estimativa do impacto orçamentário-financeiro para o exercício vigente e para os dois seguintes; (ii) cumprimento do disposto na parte normativa da LDO; (iii) adoção de medidas de compensação; e (iv) utilização, como medida de compensação, do aumento de tributo que não siga a anterioridade e a noventena.

Ademais, registre-se que o IPI e as contribuições para a seguridade social, apesar de estarem submetidos à noventena, prescindem da obediência ao princípio da anterioridade. Dessa forma, também seria possível aprovar o benefício fiscal referido no parágrafo anterior, com início de vigência ainda exercício financeiro de sua instituição, se fosse adotado, como instrumento de compensação, o aumento dos tributos mencionados, embora a produção de efeitos só viesse a correr depois de noventa dias da publicação da lei que o institui.

No que se refere à duração das medidas de compensação, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal, não é suficiente que as referidas medidas neutralizem os efeitos da renúncia de receita apenas no exercício em que esta entrar em vigor. Com efeito, a inteligência do artigo 14, inciso II, estabelece que as medidas de compensação devem abranger “o período mencionado no *caput*”, que é o mesmo que deve ser considerado na estimativa do impacto orçamentário-financeiro: “no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”.

Dessa forma, mesmo que as leis orçamentárias dos dois anos seguintes à aprovação do benefício fiscal já possam considerá-lo na estimativa da receita e na fixação das metas fiscais, as medidas de compensação devem permanecer em vigor durante esse período. Afinal, por mais que a LOA e a LDO tenham a vigência de apenas um exercício financeiro, elas integram uma sequência ordenada ao longo do tempo, estabelecida pelas metas e prioridades do Plano Plurianual. Desse modo, as medidas de compensação evitam que a renúncia de receita provoque uma ruptura com o planejamento orçamentário vigente.

Outra observação importante, apesar de muitas vezes ignorada e posta em último plano, é que, para fins da Lei de Responsabilidade Fiscal, somente são admitidas medidas de compensação que impliquem aumento de receita, não sendo válidas aquelas que produzam a redução de despesa, por mais que os seus efeitos sejam equivalentes para o equilíbrio das

contas públicas. Nesse sentido, o artigo 14, inciso II, da LRF, dispõe que as medidas de compensação devam se dar “por meio do aumento de receita”.

Desse modo, um benefício fiscal do qual resulte renúncia de receita não poderia ser compensado, por exemplo, pela determinação legal de que as despesas com investimento fossem reduzidas na mesma proporção da renúncia. Ainda que a redução da despesa evitasse que a renúncia de receita viesse a afetar as metas fiscais da LDO e a estimativa de receita da LOA, a compensação não poderia ser aprovada, em virtude de expressa vedação prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Feitas estas considerações, faz-se oportuno esclarecer quais são as formas admitidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal para a implementação de medidas de compensação por aumento de receita. Estas formas estão previstas no artigo 14, *caput*, inciso II, da LRF; são elas: (i) elevação de alíquotas; (ii) ampliação da base de cálculo; (iii) majoração de tributo ou contribuição; e (iv) criação de tributo ou contribuição. Trata-se de um rol taxativo, ou seja, somente estas formas de aumento de receita são admitidas como medidas de compensação para fins de aprovação de renúncias de receitas.

Nesse sentido, a aprovação de uma renúncia de receita decorrente, por exemplo, da concessão de uma isenção não geral pela União, poderia ser compensada pela elevação das alíquotas do Imposto de Renda (IR). Além disso, uma outra alternativa para a compensação seria, por hipótese, a ampliação a base de cálculo do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), mediante a inclusão das benfeitorias no conceito de Valor da Terra Nua. Por fim, outra medida possível seria a instituição de um novo imposto, a exemplo do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), obedecida exigência constitucional de lei complementar.

Diante do exemplo exposto, vale fazer a seguinte indagação: caberia aprovar uma renúncia de receita cuja medida de compensação fosse a ampliação da hipótese de incidência de um determinado imposto? De fato, não se trata de elevação de alíquota, de ampliação de base de cálculo, tampouco de criação de imposto, mas seria uma opção válida, uma vez que pode ser entendida como uma “majoração” do imposto, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Portanto, seria possível compensar-se a concessão de crédito de um imposto mediante a inclusão em sua hipótese de incidência de objetos até então não tributáveis.

Além da própria ampliação da hipótese de incidência, pode-se entender por majoração de tributo qualquer outra forma de alteração em seu regramento admitida pela Constituição que implique o aumento das receitas orçamentárias oriundas do respectivo tributo. Majoração consiste, portanto, em um conceito amplo, sendo possível considerar medida de compensação toda modificação que, de alguma forma, aumente os recursos arrecadados, desde que provenham de uma fonte tributária.

Apesar de a Lei de Responsabilidade Fiscal se utilizar do termo “criação ou majoração de tributo ou contribuição” ao enumerar as formas válidas de compensar renúncias de receita, é preciso destacar algumas ressalvas quanto às espécies tributárias que podem ser instrumento de compensação. Seria inviável e mesmo inconstitucional, por exemplo, majorar taxas para compensar uma renúncia de receita, dado o caráter retributivo e contraprestacional dessa espécie tributária, o que impede que o aumento de sua cobrança ocorra em função da concessão de benefícios fiscais, que não dispõem de correlação direta com a sua finalidade, ainda mais quando aplicados de maneira discriminada.

O mesmo raciocínio empregado às taxas deve ser utilizado para a consideração ou não das contribuições de melhoria como medidas de compensação válidas. Ora, a natureza jurídicas das contribuições de melhoria também está afetada a uma ocorrência específica, qual seja, a valorização imobiliária de propriedades particulares decorrente da construção de obras públicas, nos termos do artigo 145, inciso III, da Constituição Federal. Logo, não pode esta espécie tributária ser arbitrariamente criada ou majorada para o fim específico de financiar a compensação de renúncias de receitas.

Já em relação às contribuições sociais, pode-se tomar um entendimento diferente. Ao contrário das taxas e das contribuições de melhoria, as contribuições não possuem caráter contraprestacional, ou seja, não pressupõem fornecimento direto de uma retribuição pelo Estado ao contribuinte. Enquanto as taxas são caracterizadas pela referibilidade direta, as contribuições sociais são caracterizadas pela referibilidade indireta. Com efeito, as receitas destas contribuições também são afetadas a uma finalidade específica, mas não necessariamente esta finalidade deve-se dirigir ao atendimento imediato ao contribuinte.

Dessa forma, seria possível majorar uma contribuição social para compensar a renúncia de receita decorrente de benefício fiscal aplicado a essa mesma contribuição. Isto porque essa majoração não dependeria da retribuição de uma atividade estatal a cada sujeito

passivo da contribuição, o que permite que haja uma redistribuição diferenciada da carga tributária entre os seus contribuintes. Dito de outro modo, seria possível aumentar a carga tributária de um grupo de contribuintes (medida de compensação) em detrimento da concessão de um benefício fiscal para outro grupo de contribuintes (renúncia de receita), sem afetar a natureza jurídica da contribuição social.

Por outro lado, não se pode tomar a contribuição social como instrumento de compensação de uma renúncia de receita que não decorra de benefício fiscal sobre esta mesma contribuição. Isto porque, nesse caso, a majoração do tributo estaria sendo utilizada para atender a interesses alheios aos do grupo de pessoas ou setor econômico a que ela visa atender, corrompendo a sua natureza jurídico-tributária. Uma contribuição social não pode ser majorada pura e simplesmente para compensar benefícios fiscais a ela estranhos.

Ademais, vale ressaltar que o aumento da receita arrecadada com uma contribuição social não surtiria efeito algum para a compensação de renúncia de receitas de impostos, uma vez que a destinação das receitas das contribuições é vinculada, ou seja, pré-determinada ao atendimento de despesas relacionadas à sua finalidade. Desse modo, de nada adiantaria compensar a renúncia de receitas não vinculadas (discricionárias) com o aumento de receitas vinculadas. Nesse caso, ainda que o total de receitas permaneça o mesmo, o montante de recursos disponíveis para a livre alocação do Poder Executivo permaneceria não compensada, comprometendo as metas fiscais constantes da LDO.

De fato, seria inadmissível, por exemplo, compensar a concessão de isenção de ITR a produtores agrícolas do Centro-Oeste através da elevação das alíquotas do PIS/PASEP. Enquanto este é uma contribuição social voltada para o financiamento do seguro-desemprego e do abono salarial previstos no artigo 239 da Constituição Federal, aquele é um imposto incidente sobre a propriedade rural, cujas receitas não são vinculadas a uma finalidade específica. Logo, a compensação entre estes dois tributos, se já não fosse impossível pelo desencontro de suas destinações, seria inconstitucional pelo desvirtuamento da contribuição.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado para se concluir pela impossibilidade de uma contribuição compensar a renúncia fiscal de outra. Ora, ao contrário dos impostos, as contribuições sociais são definidas não pelo sua hipótese de incidência, mas pela finalidade a que são destinadas. Logo, depreende-se que os recursos obtidos com a majoração de uma

contribuição não poderão ser utilizados para uma finalidade atribuída à outra, que teve parcela de sua receita renunciada. Nesse caso, a compensação não será concretizada.

Outro corolário do rol taxativo fixado pelo artigo 14, II, da LRF, diz respeito à impossibilidade de utilizar-se, como medida de compensação, o aumento de receitas originárias, isto é, que não são provenientes da incidência tributária. Vale lembrar que os tributos são classificados como receita derivada e corrente. Desse modo, receitas de capital como operações de crédito e amortização de empréstimos, bem como receitas correntes não tributárias, não podem ser aplicadas para compensar a concessão de benefícios fiscais. A proibição também se aplica a receitas derivadas decorrentes de multas e penalidades.

Em se tratando de processo legislativo, é recomendável que as referidas medidas de compensação, sejam quais forem, estejam previstas no texto do projeto de lei que institui o benefício fiscal gerador de renúncia de receita, por implicação da regra supramencionada de que a vigência do benefício é condicionada à implementação das medidas de compensação. Do contrário, aprovada a renúncia de receita sem a medida de compensação correspondente, seja pela ausência de sua previsão, seja pela rejeição parcial do projeto de lei, o benefício terá sua eficácia suspensa e não será aplicável enquanto a referida medida não for igualmente admitida na ordem jurídica.

Uma vez aprovada renúncia de receita que tenha adotado medidas de compensação para cumprir a responsabilidade fiscal, surge para o Executivo o dever de incluir no Anexo de Metas Fiscais dos projetos de LDO subsequentes não só a estimativa da receita renunciada propriamente dita, mas também a estimativa da correspondente compensação. Esta norma é extraída do artigo 4º, parágrafo 2º, inciso V, da LRF, cuja finalidade é justamente conferir ao cidadão a transparência necessária para aferir se o montante de receita renunciado é devidamente compensado pelas medidas tributárias adotadas.

Ademais, o Executivo possui a obrigação de incluir as medidas de compensação nos projetos de Lei Orçamentária Anual subsequentes à aprovação da renúncia de receita, e compreendidos no período de vigência das referidas medidas. Esta determinação decorre do artigo 5º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, e segue não só a pretensão de assegurar a transparência da administração financeira, mas também a de garantir o equilíbrio orçamentário das receitas e despesas constantes da LOA, já que uma eventual renúncia de

recursos aprovada sem a devida compensação poderia comprometer a suficiência de determinadas dotações.

SEÇÃO V - APLICAÇÃO DAS REGRAS: CUMPRIMENTO E FISCALIZAÇÃO

Examinados os princípios existentes no ordenamento jurídico para a aprovação de renúncias de receita, bem como as regras que densificam tais princípios em obrigações específicas, será possível realizar uma breve reflexão sobre a sua aplicação. Nesse sentido, buscar-se-á investigar quem são os responsáveis pelo cumprimento das referidas regras e a quais sanções estão sujeitos aqueles que as descumprirem. Ademais, serão perquiridos os órgãos responsáveis por fiscalizar e atestar o seu cumprimento.

V.1. Responsáveis pelo cumprimento das regras

V.1.1. Presidente da República

De acordo com o artigo 165 da Constituição Federal, cabe ao chefe do Poder Executivo a iniciativa das leis orçamentárias, isto é, da LOA, da LDO e do PPA. Ora, viu-se que os requisitos exigidos para a aprovação de renúncias de receita estão diretamente relacionados à LOA e à LDO, pois devem ser cumpridos ou por meio dessas leis ou por meio de outras leis que lhes complementem.

Com efeito, o demonstrativo regionalizado do efeito dos benefícios tributários deve estar previsto na LOA, assim como a consideração da renúncia fiscal na estimativa de receita do orçamento, que deve ser demonstrada na lei de criação do benefício (alternativamente, a lei pode prever as medidas de compensação necessárias para a não alteração da estimativa). Ademais, a Lei de Responsabilidade exige que o benefício tributário cumpra as exigências dispostas na LDO, em obediência ao princípio da programação.

Uma vez que o Presidente da República detém a prerrogativa de iniciar o processo legislativo das leis orçamentárias, e estas estão intimamente ligadas ao cumprimento das regras aplicáveis a renúncias de receita, o chefe do Poder Executivo mostra-se o principal destinatário das referidas regras, ainda que não tenha sido ele o autor do projeto de lei que instituiu o benefício tributário.

De fato, segundo o artigo 85, inciso VI, da Constituição Federal, configura crime de responsabilidade o ato do Presidente da República que contrarie a lei orçamentária. De

maneira semelhante, o artigo 10, item 4, da Lei 1.079/50, afirma que constitui crime de responsabilidade a infringência, por parte do Presidente da República, de dispositivo da lei orçamentária. Portanto, percebe-se que além de destinatário das normas aplicáveis às renúncias de receita, o chefe do Poder Executivo está sujeito a sanções políticas pelo seu descumprimento.

Nesse sentido, caso o Presidente da República sancione um projeto de lei que gere renúncia de receita sem cumprir os devidos requisitos para a sua aprovação, ele estaria cometendo crime de responsabilidade, ainda que a proposição seja de iniciativa parlamentar. Afinal, a sanção é ato que manifesta a aquiescência do Presidente ao projeto de lei viciado, podendo então ser considerado ato contrário à lei orçamentária.

V.1.2. Congressistas

Conforme exposto na seção anterior, um dos requisitos para a criação de renúncias de receita é a reserva legal, ou seja, a sua aprovação em lei formal, mediante deliberação do Congresso Nacional e sanção do Presidente da República. Nesse sentido, a referida regra tem como corolário a implicação de todos os participantes do processo legislativo no cumprimento dos requisitos financeiros e orçamentários aplicáveis às renúncias de receita. Disso decorre que não apenas o Presidente da República, mas também os congressistas são responsáveis pelo cumprimento dos referidos requisitos.

Ora, em se tratando de renúncia de receita, o Poder Executivo e o Poder Legislativo são corresponsáveis pelo equilíbrio do orçamento público. Isto porque o Parlamento, neste caso, não exerce somente a função de fiscalização das proposições enviadas pelo Executivo, mas também se coloca como parte ativa e atuante, na medida em que os parlamentares, por iniciativa própria, podem dar início à tramitação legislativa de benefícios tributários, financeiros e creditícios, e de fato o fazem.

Não obstante, ainda falta precisão normativa que confira clareza a esse entendimento. De fato, o artigo 14 da LRF, por si só, não define a quais dos Poderes, Legislativo ou Executivo, cabe a elaboração da referida estimativa. Inclusive, em virtude dessa omissão da LRF, parte dos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional que criavam renúncia de receita não previam estimativa alguma, relegando ao Executivo o cumprimento do encargo em momento posterior (ROARELLI, 2014, p. 3).

Dessa forma, os projetos de lei de iniciativa parlamentar que não contivessem a estimativa do impacto dos benefícios almejados acabavam por ser vetados pelo Presidente da República. A Emenda Constitucional nº 95, portanto, foi introduzida na ordem jurídica para assentar o entendimento de que, assim como o Poder Executivo, também o Poder Legislativo deve se submeter às regras da Responsabilidade Fiscal referentes às renúncias de receitas. Assim, não apenas os projetos de lei de iniciativa do Presidente da República, mas todos os projetos de lei, especialmente os de iniciativa parlamentar, passaram a ter que apresentar a estimativa do impacto orçamentário e financeiro das renúncias de receitas por eles criadas.

No entanto, embora a exigência de estimativa de impacto tenha obtido uma precisão normativa maior quanto aos responsáveis pelo seu cumprimento, as demais regras da Lei de Responsabilidade Fiscal não receberam a mesma constitucionalização. Com efeito, os requisitos de atendimento ao disposto na LDO e de demonstração de que o benefício foi considerado na estimativa da receita da LOA (ou previsão de medidas de compensação) ainda restam obscuras quanto à necessidade ou não de sua observância pelos parlamentares.

Havendo ou não clareza quanto à posição do Congresso Nacional no cumprimento dos requisitos exigidos para renúncias de receita, certo é que os parlamentares não estão sujeitos a crime de responsabilidade pelo seu descumprimento. Este é, inclusive, o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

Não se concebe a hipótese de impeachment exercido em detrimento de membro do Poder Legislativo. Trata-se de *contraditio in terminis*. Aliás, a Constituição de 1988 é clara nesse sentido, ao prever um juízo censório próprio e específico para os membros do Parlamento, que é o previsto em seu artigo 55. Noutras palavras, não há falar em crime de responsabilidade de parlamentar. (BRASIL, 2008)

Dessa forma, se a normatividade dos requisitos em face do Poder Legislativo já se mostrava fragilizada pela ausência de precisão legal, o cenário resta ainda mais precário em virtude da ausência de sanção para o seu descumprimento pelos parlamentares.

V.2. Responsáveis pela fiscalização das regras

V.2.1. Comissão de Finanças e Tributação e Comissão de Assuntos Econômicos

Além de responsável pelo cumprimento das regras orçamentárias e financeiras aplicáveis às renúncias de receita, o Poder Legislativo também se coloca como fiscalizador desse cumprimento, através do controle interno realizado pelas comissões parlamentares. O

referido controle recai não apenas sobre projetos de lei de iniciativa do Presidente da República, mas também sobre os de autoria parlamentar.

Na Câmara dos Deputados, a comissão responsável pela fiscalização das regras orçamentárias e financeiras aplicáveis aos projetos de lei é a Comissão de Finanças e Tributação (CFT). Segundo o artigo 139, inciso II, alínea “b”, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (BRASIL, 1989, p. 71), a proposição que envolver aspectos financeiro ou orçamentário públicos será distribuída à CFT, para o exame da compatibilidade ou adequação orçamentária.

O mencionado exame de compatibilidade ou adequação orçamentária feito pela CFT é especificado pelo artigo 32, inciso X, alínea “h”, do mesmo regimento, esclarecendo que compete à comissão verificar os “aspectos financeiros e orçamentários públicos de quaisquer proposições que importem aumento ou diminuição da receita ou da despesa pública, quanto à sua compatibilidade ou adequação com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual” (BRASIL, 1989, p. 29).

Dessa forma, é possível interpretar que os projetos de lei que instituem benefícios tributários devem ser examinados pela CFT, uma vez que importam “diminuição de receita”, subsumindo a uma das hipóteses de competência da comissão. Nesse sentido, caberia à CFT emitir parecer sobre a compatibilidade das renúncias de receita criadas pelos projetos de lei com o PPA, a LDO e a LOA.

Registre-se ainda que, conforme o artigo 53, II, do RICD (BRASIL, 1989, p. 42), o referido parecer deve ser emitido pela CFT antes da deliberação do Plenário da Câmara sobre a proposição. Faz-se, portanto, uma verificação prévia de adequação financeira e orçamentária da renúncia de receita antes da correspondente apreciação do mérito, relativo ao projeto de lei que institui o benefício tributário. Nesse esteio, vale ressaltar que, em termos jurídicos e políticos, há grande diferença entre apresentar a estimativa do impacto financeiro e orçamentário durante a tramitação da proposição legislativa e fazê-lo apenas depois que o projeto de lei é aprovado e enviado ao Poder Executivo.

Com efeito, no primeiro caso, a deliberação sobre a proposição, seja nas Comissões Parlamentares, seja no Plenário, terá a estimativa do impacto como parâmetro durante a discussão e votação, o que torna mais transparente para os parlamentares e para a sociedade

como um todo os efeitos sobre as contas públicas provocados pela eventual aprovação da renúncia de receita. Já no segundo caso, perde-se a transparência do processo democrático, ao arrepio do dever de publicidade, um dos princípios do processo legislativo, segundo João Trindade (2020, p. 36-37).

De maneira similar ao controle exercido pela Comissão de Finanças e Tributação na Câmara dos Deputados, a Comissão de Assuntos Econômicos, no Senado Federal, também fiscaliza o cumprimento dos requisitos orçamentários e financeiros aplicáveis aos benefícios tributários geradores de renúncia de receita. No entanto, o Regimento Interno do Senado Federal é mais tímido quanto à delimitação do referido exame, limitando-se a prever, em seu artigo 99, inciso I, que compete à CAE opinar sobre proposições, no que diz respeito ao seu aspecto financeiro e ao orçamento (BRASIL, 1970, p. 28).

V.2.2. Presidente da República

Foi visto que o Presidente da República, ao sancionar um projeto de lei que institua renúncia de receita, manifesta a sua aquiescência em relação aos requisitos orçamentários e financeiros exigidos para a sua aprovação, tornando-se corresponsável pelo seu cumprimento. Verificou-se, inclusive, que a eventual sanção de renúncias de receita sem que estejam presentes os referidos requisitos importaria crime de responsabilidade do Presidente da República por infringência à lei orçamentária, ainda que o projeto de lei não fosse de sua autoria.

A *contrario sensu*, é possível interpretar-se que, caso entenda pela ausência dos requisitos orçamentários e financeiros necessários à aprovação da renúncia de receita, o chefe do Poder Executivo poderá vetar o projeto de lei, exercendo sua prerrogativa constante do artigo 66, parágrafo 1º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Dessa maneira, o Presidente da República estaria não apenas escusando-se da incorrência em crime de responsabilidade, mas também fiscalizando o cumprimento das regras aplicáveis às renúncias de receita.

Trata-se, portanto, de um controle político da adequação orçamentária e financeira de projetos de lei exercido pelo Presidente da República, assim como aquele exercido pelas comissões do Congresso Nacional. De fato, o veto a benefícios tributários que descumpram as regras orçamentárias e financeiras não se dá necessariamente apenas por motivos jurídicos,

mas também por motivos políticos, já que o chefe do Poder Executivo o faz para evitar a perda do mandato decorrente de um eventual processo de *impeachment*.

No entanto, percebe-se que esse controle político não é totalmente eficaz. Com efeito, o veto é relativo, ou seja, pode ser derrubado pela maioria do Congresso Nacional, nos termos do artigo 66, parágrafo 4º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Ocorre que, se o Congresso Nacional de fato derrubar o veto, o Presidente da república não poderá ser responsabilizado, uma vez que em nenhum momento manifestou seu consentimento em relação à criação do benefício tributário. Tampouco os congressistas poderão ser sancionados, uma vez que, como se examinou, não estão sujeitos a crime de responsabilidade.

Desse modo, quando o Congresso Nacional derruba o veto presidencial, o sistema jurídico atual não dispõe de mecanismos capazes de evitar a aprovação de proposições que instituem renúncia de receita e não cumprem as regras orçamentárias e financeiras exigidas. De fato, nem todos os requisitos vistos estão previstos na Constituição Federal, o que impede, inclusive, o controle abstrato de sua constitucionalidade e a sua remoção da ordem jurídica brasileira.

V.2.3. Tribunal de Contas da União

De acordo com o artigo 71, inciso I, da Constituição Federal, cabe ao Tribunal de Contas da União “apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio” (BRASIL, 1988). Ademais, o artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei Orgânica do TCU, estabelece que “No julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas” (BRASIL, 1992).

Destarte, o Tribunal de Contas da União, ao apreciar as contas do Presidente da República de determinado exercício financeiro, também avalia o montante de renúncia de receita aprovada nesse período, à luz da Constituição Federal, da Lei de Responsabilidade Fiscal e das leis orçamentárias. Com efeito, nos últimos anos o referido tribunal tem apontado irregularidades quanto ao cumprimento dos requisitos orçamentários e financeiros exigidos para a aprovação de renúncias de receita, a exemplo das ressalvas feitas pelos Pareceres Prévios sobre as Contas de 2018 e 2019, a seguir transcritas, respectivamente:

Inobservância dos requisitos exigidos pelos artigos 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, 14 da Lei Complementar 101/2000, 112 e 114 da Lei 13.473/2017, para concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita, em face da ausência, no momento da edição das Medidas Provisórias 822/2018 e 843/2018 e dos Decretos 9.391/2018 e 9.442/2018, de demonstração, conforme detalhado na tabela constante deste item, da existência de: projeção do impacto orçamentário-financeiro; atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias; consideração da renúncia na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetação das metas dos resultados fiscais ou, alternativamente, indicação de medidas de compensação; fixação de vigência máxima de cinco anos; e apresentação do impacto orçamentário-financeiro sobre as transferências previstas aos entes federativos (BRASIL, 2019, p. 249-250).

Inobservância dos requisitos exigidos pelos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF) e 114 e 116 da Lei 13.707/2018 (LDO 2019) para concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita, conduta incorrida também em exercícios anteriores, em face da ausência, no momento da edição das Medidas Provisórias 877/2019, 905/2019 e 907/2019, da sanção da Lei 13.799/2019, bem como da implementação pelo Poder Executivo dos respectivos benefícios, de: projeção do impacto orçamentário-financeiro; atendimento ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias; consideração da renúncia na estimativa de receita da Lei Orçamentária e não afetação das metas dos resultados fiscais ou, alternativamente, apresentação de medidas de compensação; fixação de vigência máxima de cinco anos; indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação do benefício, além da não concessão de novos benefícios durante o exercício (BRASIL, 2020a, p. 4)

No entanto, vale dizer que a referida fiscalização exercida pelo TCU não diz respeito ao controle das normas criadoras dos benefícios tributários, mas das contas do chefe do Executivo. Dessa forma, faz-se apenas um controle indireto do cumprimento das regras orçamentárias e financeiras aplicáveis, já que o verdadeiro atingido pela fiscalização é o Presidente da República, e não a lei que aprovou a renúncia de receita, a qual permanece no ordenamento jurídico.

Por outro lado, é de se destacar a atuação do Tribunal de Contas da União em 2019, que foi além da fiscalização do Presidente da República e avançou para verdadeiro controle da produção legislativa dos gastos tributários. Com efeito, o Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário (BRASIL, 2019) asseverou que as leis aprovadas que tenham ao mesmo tempo instituído renúncia de receita e descumprido as regras orçamentárias e financeiras, embora existentes e válidas no ordenamento jurídico, seriam ineficazes enquanto não cumpridos as referidas regras.

Seguindo a orientação do acórdão mencionado, o Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República de 2019 determinou que o chefe do Poder Executivo, antes de

aprovar uma lei que gere renúncia de receita, deveria demonstrar ao TCU o cumprimento de cada requisito orçamentário e financeiro aplicável. É o que se observa a seguir:

Ao Poder Executivo Federal que, em atenção ao Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário, quando da edição ou sanção de ato normativo que acarrete renúncia de receita tributária, encaminhe ao Tribunal de Contas da União, como condição de eficácia dos benefícios tributários aprovados, demonstrativo comprobatório que permita aferir, de forma clara e inequívoca, o cumprimento integral de cada requisito constitucional e legal relacionado à compatibilidade e à adequação orçamentária e financeira do benefício tributário aprovado e promulgado, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal; do art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT); do art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF); e da Lei de Diretrizes Orçamentárias vigente. (BRASIL, p. 9, 2020)

Embora esta postura do TCU no controle de renúncias de receita represente uma maior eficácia dos requisitos orçamentários e financeiros examinados, pressionando o Presidente da República a vetar proposições que violem os referidos requisitos, ela ainda é insuficiente para remover da ordem jurídica eventuais renúncias de receita que venham a ser aprovadas pelo Congresso Nacional, em especial quando este rejeita o veto presidencial.

V.2.4. Poder Judiciário

O Poder Judiciário pode fiscalizar o cumprimento dos requisitos orçamentários e financeiros aplicáveis à aprovação de renúncias de receita através de duas maneiras distintas: pelo controle abstrato de constitucionalidade e pelo mandado de segurança impetrado por parlamentar em controle incidental, ambos no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

De fato, a exigência de previsão do impacto orçamentário-financeiro do benefício tributário, por ser regra de estatura constitucional (Art. 113 do ADCT), pode servir como parâmetro para o controle de constitucionalidade das leis que tenham sido aprovadas sem cumprir este requisito, através do ajuizamento de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade por um dos legitimados da ação e posterior julgamento do Pretório Excelso pela sua procedência.

Também é válido o ajuizamento de mandado de segurança por parlamentar contra projeto de lei em tramitação no Congresso Nacional que não tenha previsto a estimativa do impacto gerado pela renúncia de receita criada. Afinal, o artigo 113 do ADCT estabelece que toda **proposição legislativa** que crie renúncia de receita deve vir acompanhada da referida estimativa, sendo portanto norma integrante do processo legislativo constitucional. Tendo o parlamentar o direito líquido e certo ao devido processo legislativo, pode ele requerer a

suspensão da tramitação da proposição que viole a regra mencionada, conforme entendimento do STF no seguinte julgado:

MANDADO DE SEGURANÇA – NÃO CONHECIMENTO – INTERPOSIÇÃO DE RECURSO DE AGRAVO – PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO – CONTROLE JURISDICIONAL DE SEU “ITER” PROCEDIMENTAL – LEGITIMIDADE ATIVA, PARA ESSE EFEITO, RECONHECIDA A QUALQUER MEMBRO DAS CASAS DO CONGRESSO NACIONAL – PRECEDENTES – POSSIBILIDADE DESSA FISCALIZAÇÃO JUDICIAL, DESDE QUE EVIDENCIADA A EXISTÊNCIA DE ALGUMA DAS SITUAÇÕES PREVISTAS NO ART. 60 DA LEI FUNDAMENTAL, QUE CONFIGURAM LIMITAÇÕES AO EXERCÍCIO DO PODER DE REFORMA DA CONSTITUIÇÃO – INADMISSIBILIDADE DE INVOCAÇÃO DE LEGISLAÇÃO MERAMENTE ORDINÁRIA, COM O OBJETIVO DE ERIGI-LA À CONDIÇÃO DE PRESSUPOSTO DE OBSERVÂNCIA NECESSÁRIA PARA EFEITO DE VÁLIDA INSTAURAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE MODIFICAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL – DOCTRINA – PRECEDENTES – PARECER DA DOUTA PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA PELO NÃO PROVIMENTO DESTA ESPÉCIE RECURSAL – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. – O processo de formação das leis ou de elaboração de emendas à Constituição revela-se suscetível de controle incidental ou difuso pelo Poder Judiciário, sempre que, havendo possibilidade de lesão à ordem jurídico-constitucional, a impugnação vier a ser suscitada por membro do próprio Congresso Nacional, pois, nesse domínio, somente ao parlamentar – que dispõe do direito público subjetivo à correta observância das cláusulas que compõem o devido processo legislativo – assiste legitimidade ativa ‘ad causam’ para provocar a fiscalização jurisdicional. (MS 34722 AgR, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-217 DIVULG 04-10-2019 PUBLIC 07-10-2019) (BRASIL, 2019)

Trata-se de um controle que confere eficácia à regra de estimativa do impacto orçamentário e financeiro, pois permite que eventuais leis aprovadas pelo Congresso Nacional, ainda que por rejeição do veto presidencial, sejam removidas do ordenamento jurídico brasileiro, em virtude do descumprimento do requisito mencionado.

O controle realizado pelo Supremo Tribunal Federal sobre a aprovação de renúncias de receita pode se dar também a partir de uma base principiológica, em especial no que diz respeito ao princípio da isonomia e à necessidade de justificar o tratamento diferenciado gerado pela renúncia. Nesse sentido, cabe à Suprema Corte, intérprete final da Constituição, verificar se o benefício aprovado pelo legislador é de fato compatível com a igualdade-princípio ou se é um mero privilégio (SOUZA, 2012, p. 110).

No entanto, uma vez constatada a inconstitucionalidade de uma renúncia de receita por violação ao princípio da isonomia, não poderá o Judiciário ordenar a extensão do benefício tributário a agentes econômicos não contemplados pela lei que instituiu o gasto tributário: em matéria de renúncia de receita, não pode o Judiciário atuar como legislador positivo (BUÍSSA; BEVILACQUA, 2015, p. 63).

No entanto, sabe-se que nem todas as regras orçamentárias e financeiras aprovadas possuem nível constitucional, o que inviabiliza a sua consideração como parâmetro de controle abstrato de constitucionalidade ou como direito líquido e certo do parlamentar. Em verdade, apenas a regra de estimativa do impacto e a exigência do demonstrativo regionalizado do efeito dispõem de estatura constitucional, enquanto os demais requisitos estão previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal e na LDO.

Vale ressaltar que é incabível o controle de constitucionalidade que, embora baseado em princípios constitucionais, pressuponha a análise de legislação infraconstitucional. Logo, não se poderia alegar, em sede de ADI, violação aos princípios do equilíbrio orçamentário e da programação quando, na verdade, quer-se impugnar violação aos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal. Trata-se da jurisprudência consolidada do STF, ilustrada pelo julgado a seguir:

Em casos que tais, a jurisprudência desta Corte se tem orientado no sentido de que não cabe a ação direta de inconstitucionalidade quando ‘o confronto do ato questionada com os dispositivos da Carta teria que passar, primeiramente, pelo exame in abstracto de outras normas infraconstitucionais, de tal forma que não haveria confronto direto da lei em causa com a Constituição’. (BRASIL, 2000)

Desse modo, caso seja aprovada uma lei que institua renúncia de receita sem cumprir os requisitos infraconstitucionais aplicáveis, a referida lei não poderá ser removida do ordenamento jurídico mediante controle abstrato de constitucionalidade, pois haverá mera ofensa reflexa à Constituição. Aliás, com base no mesmo argumento de ofensa reflexa, a Suprema Corte também considera incabível a interposição de recurso extraordinário contra violação a normas infraconstitucionais, nos termos da Súmula 636.

Vale ressaltar que até seria possível, nas instâncias ordinárias, o controle incidental de constitucionalidade das leis que descumprissem os requisitos infraconstitucionais aplicáveis a renúncias de receita, mas o referido controle não seria capaz de extirpar a norma do ordenamento jurídico brasileiro, limitando-se a torná-la inaplicável ao caso concreto.

Portanto, o controle de constitucionalidade não é capaz de conferir eficácia a todas as regras orçamentárias e financeiras aplicáveis às renúncias de receita, permitindo-se que uma lei seja aprovada ao arrepio dos requisitos infraconstitucionais exigidos pela LRF e pela LDO, sem que seja possível extirpá-la do ordenamento jurídico posteriormente (a não ser pela própria revogação da lei).

CONCLUSÃO

Através do presente trabalho, foi possível examinar a forma como o ordenamento jurídico brasileiro institui e regulamenta a concessão de benefícios fiscais geradores de tratamento diferenciado entre os contribuintes. Constatou-se que, diante da tensão entre os benefícios tributários e demais princípios constitucionais, especificamente a isonomia, o equilíbrio orçamentário, a responsabilidade fiscal e a programação, foi necessária a compatibilização dos benefícios com tais princípios, através de normas estabelecidas pela Constituição e pela legislação.

Com efeito, verificou-se que, para serem válidas, as renúncias de receita devem estar alinhadas a fundamentos jurídicos previstos na Constituição Federal. Dessa forma, embora gerem tratamento diferenciado, os benefícios tributários podem ser justificados pelo próprio princípio da isonomia, desde que a diferenciação recaia sobre grupos desiguais. É o que ocorre quando os benefícios são criados para reduzir as desigualdades sociais e regionais, bem como para atender à dignidade da pessoa humana.

De maneira análoga, se de um lado os benefícios tributários acarretam redução de receitas públicas, disponibilizando menos recursos para a sociedade, por outro há fundamentos jurídicos que podem justificar essa situação. Como se viu, os referidos fundamentos consistem na promoção do desenvolvimento nacional (a cobrança de uma menor carga tributária pode incentivar a atividade econômica) e na extrafiscalidade (a cobrança de uma menor carga tributária pode ser um instrumento de implementação de políticas públicas).

No entanto, a compatibilização das renúncias de receita estabelecida pelo ordenamento jurídico brasileiro não se limitou ao nível principiológico. De fato, para densificar os princípios do equilíbrio orçamentário, da programação e da responsabilidade fiscal, a Constituição e a legislação também dispuseram um conjunto de regras específicas, que devem ser cumpridas para a concessão de benefícios tributários: reserva legal, estimativa do impacto orçamentário-financeiro, demonstrativo regionalizado do efeito sobre receitas e despesas, cumprimento do disposto na LDO, e demonstração de que o benefício foi considerado na estimativa da receita na LOA (ou previsão de medidas de compensação).

No plano da validade, é possível afirmar que o ordenamento jurídico brasileiro contém regras e princípios harmônicos, hostis a renúncias de receitas abusivas e contrárias ao

interesse público ou aos direitos fundamentais. Isto não só porque o arcabouço jurídico relativo aos benefícios tributários restringe a sua concessão a situações devidamente alinhadas aos fundamentos da Constituição, mas também pela existência de regras específicas, que densificam a exigência desse alinhamento e compatibilizam os referidos fundamentos com o princípio da isonomia.

Não obstante, em termos de eficácia, o sistema legal pátrio revela-se deficiente. Conforme estudado, essa deficiência é atestada tanto pela falta de clareza quanto aos responsáveis por cumprir as normas que regem as renúncias de receita, quanto pela inexistência de instituições competentes para fiscalizar o seu cumprimento. Como se observou, essa configuração normativa permite que renúncias de receita sejam aprovadas sem respeitarem os requisitos impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, pois ausente um controle institucionalizado sobre sua validade.

Dessa forma, embora sejam previstas normas relevantes para o controle da renúncia de receita, ainda faltam mecanismos que assegurem a sua efetiva aplicação. Se no plano da validade a ordem jurídica brasileira é protetiva, devido à sua densificação normativa, no plano da eficácia suas regras e princípios são relativamente mitigados pela ausência de um controle robusto do cumprimento das normas vigentes.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto R. “Uma História da Lei Brasileira de Responsabilidade Fiscal”. *Revista de Direito Público*, Porto Alegre, Edição Especial, 126-154, 2016.
- ARAÚJO, Aldem Johnston; CORREIA SOBRINHO, Adelgício de Barros. A Lei de Responsabilidade Fiscal em linhas gerais. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 53, 1 jan. 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2522>>. Acesso em: 30 dez. 2020.
- ÁVILA, Humberto. “O ‘Postulado do Legislador Coerente’ e a Não-cumulatividade das Contribuições”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira de. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 11^o volume. São Paulo: Dialética, 2007.
- BARBOSA, Conceição Maria Gomes Ehl. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Concessão de Benefícios e Incentivos Fiscais. *Revista da Esmese*. Aracaju, n. 7, 2004.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Parecer prévio sobre as Contas Presidenciais de 2019. *Diário Oficial da União*, Brasília, 19 jun. 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/data/files/FD/34/91/65/0D8A2710BBAB5927F18818A8/PARECER-PREVIO-CONTAS-GOVERNO.pdf>>. Acesso em: 7 jul. 2020.
- _____. Ministério da Economia. Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2021. *Diário Oficial da União*, Brasília, 31 dez. 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2021/dgt-ploa-2021-base-conceitual-versao1-01.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2021.
- _____. Tribunal de Contas da União. Parecer prévio sobre as Contas Presidenciais de 2018. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 jun. 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/3A/06/A2/03/D4D4B610793484B6E18818A8/idSisdoc_16993085v13-10%20-%20RELATORIO-MIN-AA-2019-6-6.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2020.
- _____. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1.907 de 2019. *Diário Oficial da União*, 30 ago. 2019. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2363837%22>>. Acesso em: 27 dez. 2020.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 34722. *Diário Oficial da União*, Brasília, 7 out. 2019. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur412345/false>>. Acesso em: 27 dez. 2020.
- _____. Supremo Tribunal Federal. RE 564.225-RS. Relator: Min. Marco Aurélio – Primeira Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 18 nov. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7259969>>. Acesso em: 21 mar. 2021.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Petição 3923 QO. Relator: Min. Joaquim Barbosa - Plenário. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 25 set. 2008. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=parlamentar%20crime%20de%20responsabilidade&sort=score&sortBy=desc>>. Acesso em: 25 dez. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.464. Relatora: Min. Ellen Gracie - Plenário. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 25 mai. 2007. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=100&dataPublicacaoDj=25/05/2007&incidente=1944006&codCapitulo=5&numMateria=25&codMateria=1>>. Acesso em: 19 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.511 MC. Rel. Min. Carlos Velloso, Plenário, *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 6 jun. 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347105>>. Acesso em: 3 ago. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 286. Relator: Min. Maurício Corrêa - Plenário. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 22 mai. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266286>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.900-DF. Relator: Min. Moreira Alves - Plenário. *Diário de Justiça Eletrônico*, 25 fev. 2000. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur25431/false>>. Acesso em: 27 dez. 2020.

_____. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União). *Diário Oficial da União*, Brasília, 17 jul. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm>. Acesso em: 27 dez. 2020.

_____. *Resolução da Câmara dos Deputados nº 17, de 1989 (Regimento Interno da Câmara dos Deputados)*. Brasília: Câmara dos Deputados, 1989. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados>>. Acesso em: 22 dez. 2020.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 jan. 2021.

_____. *Resolução do Senado Federal nº 93, de 1970 (Regimento Interno do Senado Federal)*. Brasília: Senado Federal, 1970. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/regimento-interno>>. Acesso em: 21 jun. 2020.

_____. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 2 jan. 2021.

_____. Lei nº 4.320, de 27 de março de 1964. *Diário Oficial da União*, Brasília, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 2 jan. 2021. _____ . Constituição (1937). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível

em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 2 jan. 2021.

_____. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 2 jan. 2021.

_____. Constituição (1891). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 2 jan. 2021. BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais setoriais: uma perspectiva de controle. R. Fórum Dir. Fin. e Econômico – RFDFFE | Belo Horizonte, ano 4, n. 7, p. 53-69, mar./ago. 2015.

BURMAN, Leonard E. “Is the tax expenditure concept still relevant?”. *National Tax Journal*, Washington, v. 56, n. 3, p. 613-627, Sep. 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CORRÊA, Walter Barbosa; MOTTA FILHO, Marcello Martins. “Arts. 175 a 179”. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 2. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código tributário nacional comentado*. 8 ed. eev. atual. com a LC nº 118/05. São Paulo: Atlas, 2008.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. 2009. 187 f. Tese de (doutorado em Direito). Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Direito. Recife, 2009.

GORON, Henrique Sampaio. As Condutas “Verdes” e a Finalidade Extrafiscal da Tributação. *Revista de Estudos Tributários - RET*, Porto Alegre, v. 16, n. 97, maio/jun. 2014.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *O Regime Jurídico do Gasto Tributário no Direito Brasileiro*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15062011-153003/pt-br.php>>. Acesso em: 29 nov. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. III. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009. MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, p. 51-69, set. 2012/fev. 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 13 ed. Rev. E atual. São Paulo: Saraiva, Educação, 2018.

NELSON, Rocco Antonio Rangel Rosso. Um Breve Estudo sobre a Dogmática Jurídica dos Incentivos Fiscais. *Revista de Estudos Tributários - RET*, nº 109, Maio/Jun, 2016.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

ROARELLI, Maria Liz de Medeiros. *Nota Técnica nº 008/2014 da Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal*. Impacto financeiro de minuta de Projeto de Lei do Senado de 2013, que suspende a exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o óleo diesel empregado na prestação de serviços de transporte fluvial de passageiros desenvolvido na Amazônia Legal e dá outras providências. 2014. Disponível em: <http://www.senado.leg.br/atividade/materia/getTexto.asp?t=147878>. Acesso em: 29 nov. 2020.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Condicionantes das isenções em direito tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 7, n. 38, mar./ abr. 2009.

SOUZA, Felipe Carvalho Olegário de. Do direito fundamental dos contribuintes à igualdade de tratamento e sua aplicação nos benefícios fiscais. *Atualidades Jurídicas – Revista do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil*, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, p. 107-123, jan./jun., 2012.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

TAMANINI, Tarcísio Milhomem. Mecanismos Legais de Controle sobre Incentivos Fiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, n.45. p. 455-472. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica dos benefícios fiscais. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFD FE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 57-91, mar./ago. 2012.

TRINDADE, João. *Processo Legislativo Constitucional*. 4 ed. Salvador: Juspodium, 2020.