
A&C

Revista de Direito Administrativo & Constitucional



A&C REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL

IPDA

Instituto Paranaense
de Direito Administrativo

Direção Geral

Romeu Felipe Bacellar Filho

Direção Editorial

Paulo Roberto Ferreira Motta

Direção Executiva

Emerson Gabardo

Conselho de Redação

Edgar Chiuratto Guimarães

Adriana da Costa Ricardo Schier

Célio Heitor Guimarães

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Luís Enrique Chase Plate
Alice Gonzáles Borges	Lúcia Valle Figueiredo
Carlos Ari Sundfeld	Manoel de Oliveira Franco Sobrinho (<i>in memoriam</i>)
Carlos Ayres Britto	Marçal Justen Filho
Carlos Delpiazzi	Marcelo Figueiredo
Cármem Lúcia Antunes Rocha	Márcio Cammarosano
Celso Antônio Bandeira de Mello	Maria Cristina Cesar de Oliveira
Clèmerson Merlin Clève	Nelson Figueiredo
Clóvis Beznos	Odilon Borges Junior
Enrique Silva Cimma	Pascual Caiella
Eros Roberto Grau	Paulo Eduardo Garrido Modesto
Fabrcio Motta	Paulo Henrique Blasi
Guilherme Andrés Muñoz (<i>in memoriam</i>)	Paulo Neves de Carvalho (<i>in memoriam</i>)
Jaime Rodríguez-Arana Muñoz	Paulo Ricardo Schier
Jorge Luís Salomoni	Pedro Paulo de Almeida Dutra
José Carlos Abraão	Regina Maria Macedo Nery Ferrari
José Eduardo Martins Cardoso	Rogério Gesta Leal
José Luís Said	Rolando Pantoja Bauzá
José Mario Serrate Paz	Sérgio Ferraz
Juan Pablo Cajaville Peruffo	Valmir Pontes Filho
Juarez Freitas	Yara Stropa
Julio Rodolfo Comadira	Weida Zancaner

Os conceitos emitidos em trabalhos assinados são de responsabilidade de seus autores, que gozam de inteira liberdade de opinião. e-mail para remessa de artigos, pareceres e contribuições: e.gab.@uol.com.br ou conselho@editoraforum.com.br Endereço para envio de contribuições: Editora Fórum
Revista A&C, Av. Afonso Pena, 2770, 15º/16º andar, Funcionários, CEP 30130-007 - Belo Horizonte - MG

A246 A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional. Ano 3, n. 11, jan./mar. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003.
Trimestral
ano 1, n.1, 1999 até ano 2, n.10, 2002 publicada pela Editora Juruá em Curitiba
ISSN: 1516-3210
1. Direito Administrativo. 2. Direito Constitucional. I. Fórum.

CDD: 342 CDU: 33.342

Editor responsável: Luis Cláudio Rodrigues Ferreira
Projeto gráfico: Luis Alberto Pimenta
Diagramação: Luis Alberto Pimenta
Revisora: Olga M. A. Sousa
Pesquisa jurídica: Fátima Ribeiro - OAB/MG 74868
Bibliotecária: Nilcéia Lage de Medeiros - CRB 1545/MG - 6ª região
© Editora Fórum Ltda., 2004.
Proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do editor.
Distribuída em todo o território nacional
Assinaturas e comercialização:
Editora Fórum, Av. Afonso Pena, 2770, 15-16 andar, Funcionários, CEP 30130-007 - Belo Horizonte - MG
Tel.: (31) 2121-4900 – 0800 704-3737
e-mail: editoraforum@editoraforum.com.br
site: www.editoraforum.com.br

Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal

Jozélia Nogueira Broliani

Professora de Direito Tributário da Faculdade de Direito Curitiba (FDC). Procuradora do Estado do Paraná

Sumário: Introdução - **1** Receitas públicas - Classificação das receitas - Preço público – Tarifa – Pedágio - **2** Receitas tributárias - **2.1** Competência tributária - Espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório (Teoria quinquipartite). - **2.2** As receitas consideradas tributárias na LRF e no âmbito financeiro - **3** Renúncia de receita - **3.1** Anistia - **3.2** Remissão - **3.3** Isenção de caráter não-geral - **3.4** Subsídio - **3.5** Crédito presumido - **3.6** Alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo - **3.7** Outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado - **4** Critérios exigidos pela LRF para a renúncia de receita - Renúncia de receita e dívida ativa - Estimativa de impacto orçamentário-financeiro - Inclusão da renúncia no planejamento - **5** A renúncia de receita e o ICMS - **6** Conclusões - **6.1** Receita Pública é a entrada definitiva de dinheiro nos cofres públicos - Referências

Introdução

O objetivo deste trabalho é analisar na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal o tratamento legal dispensado à Renúncia de Receita, e as exigências para sua concessão.

Para tanto, faremos breves considerações acerca do que a doutrina do Direito Financeiro entende por receitas públicas, identificando as receitas tributárias como uma de suas espécies, fazendo a distinção entre aquelas e os créditos tributários inscritos em Dívida Ativa. A seguir, faremos um apanhado do que a doutrina do Direito Tributário entende por “renúncia de receita”, assim definida na LC nº 101, identificando cada uma de suas figuras para conceituá-las. Somente depois dessas definições retiradas do Direito Financeiro e do Direito Tributário, passaremos a interpretar a norma contida no art. 14 da LC nº 101/2000, sempre tendo em vista o contido na Carta Constitucional acerca do tema ora analisado. Por fim, faremos uma análise, ainda que breve, da Renúncia de Receita quanto ao ICMS.

1 Receitas públicas

Todo numerário que ingressa nos cofres públicos pode ser conceituado como *Entrada*. Alguns autores ainda distinguem o *Ingresso* como uma *entrada*

provisória de dinheiro nos cofres públicos, chamando de *Entrada* o numerário que não precisa ser devolvido,¹ que acresce o patrimônio público. A maioria dos doutrinadores utiliza ambas as expressões (entrada ou ingresso) como sinônimas, e gênero, do qual a receita pública é espécie.

Nem toda *entrada* será *receita pública*, porque aquela poderá ser provisória, poderá estar sujeita à devolução futura, poderá decorrer da venda de um patrimônio (imóvel, por exemplo), quando então o dinheiro passará a substituir um bem.²

A *receita pública*, no entanto, exige três requisitos essenciais: a) que o dinheiro integre de modo permanente o patrimônio público (logo, as entradas de natureza provisória como a fiança não podem ser consideradas receitas públicas); b) que este numerário não esteja sujeito à devolução (portanto, os empréstimos não constituem receitas públicas); c) que o patrimônio público venha a ser acrescido com esse elemento novo (a venda de um bem determinará uma baixa patrimonial, logo o numerário decorrente não constituirá um elemento novo, não podendo ser considerado receita, embora determine uma *entrada*).³

Receita, portanto, é a entrada definitiva de dinheiro nos cofres públicos.⁴

Para Sainz de Bujanda,⁵ e para Celso Ribeiro Bastos, receitas públicas são as somas de dinheiro que recebem o Estado e os demais entes públicos para cobrir com elas seus gastos. O objeto das receitas recai unicamente no dinheiro, o que exclui os bens *in natura* e os serviços pessoais (como o serviço militar), que, mesmo integrando o patrimônio do Estado, não constituem receitas.

¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 30.

² Id., p. 31-32. Os citados juristas citam como exemplos de entradas provisórias: A caução, que é exigida como garantia de um contrato em dada licitação, em princípio será devolvida ao contratante ao término do contrato, mas poderá ingressar nos cofres públicos a título de sanção pelo inadimplemento (nesse momento será receita, mas antes disso é entrada, porque provisória). A fiança igualmente destina-se à devolução, assim como os empréstimos públicos (Antecipação de Receita Orçamentária – AROS). O mesmo ocorre com os depósitos. São exemplos de entradas definitivas, e portanto, receitas: os tributos, os preços públicos ou extorsão (esta última modalidade implica em apropriação de bens de toda a ordem do país dominado pelo dominante, em tempo de guerra, podendo tais bens serem devolvidos posteriormente conforme as normas de Direito Internacional).

³ ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 50.

⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão, op. cit., p. 32. No mesmo sentido: BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 116. DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Forense, 1996, p. 16.

⁵ Apud BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 36, notas 1 e 2.

Classificação das receitas

Existem vários critérios para classificação das receitas.

Quanto à periodicidade podem ser as receitas classificadas em Ordinárias e Extraordinárias. Quanto à origem podem ser classificadas em Originárias, Derivadas e, para uma parcela da doutrina, existem ainda as Receitas Transferidas.

Há também a classificação dada pela Lei nº 4.320/64: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

A Lei Complementar nº 101/2000 adota o conceito de Receita Corrente Líquida (art. 2º, IV).

Para a escola clássica, a receita pode ser classificada em *Ordinária e Extraordinária*, levando-se em conta a regularidade ou periodicidade com que os recursos ingressam nos cofres do Estado.⁶

As receitas ordinárias são as havidas com regularidade, periodicamente, e que compõem permanentemente o orçamento do Estado.

As receitas extraordinárias são as que se produzem excepcionalmente, como as doações, os impostos extraordinários cobrados em tempos de guerra externa, que visam atender uma situação de absoluta anormalidade no plano institucional, portanto são receitas que serão suprimidas gradativamente, cessadas as causas de sua criação.⁷

A escola Alemã, por sua vez, classifica as receitas em *Originárias e Derivadas*, partindo do fundamento de que o Estado age como particular no desempenho de atividade pertinente à exploração do seu domínio privado, distinguindo as primeiras como de economia privada e as segundas como de economia pública.⁸

A receita *originária* é auferida pelo Estado em decorrência da exploração de seu patrimônio, do uso dos bens do próprio Estado. Geraldo Ataliba⁹ esclarece que as receitas originárias provêm da exploração pelo Estado de seus instrumentos, bens ou serviços, ou do uso de seu poder de constranger os submetidos à sua força ao concurso compulsório. Via de regra são receitas voluntárias e contratuais de direito privado (receitas patrimoniais).

Leciona Ricardo Lobo Torres¹⁰ que no Estado Liberal vive-se precipuamente da receita derivada representada pelos tributos, sendo escassas

⁶ ROSA JR, Luiz Emygdio F. da, op. cit., p. 59.

⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão, op. cit., p. 33.

⁸ ROSA JR, Luiz Emygdio F. da, op. cit., p. 59.

⁹ Apud OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão, op. cit., p. 33.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 160.

as receitas originárias, que têm como principais formas o preço público, as compensações financeiras e os ingressos comerciais.

Preço público, ou tarifa, representam o ingresso não-tributário devido ao Estado Administrativo Intervencionista como contraprestação de um benefício recebido. Têm caráter vinculado ou contraprestacional, e visam remunerar o Estado pela prestação de serviços públicos, pautando-se pelo princípio da proporcionalidade ou do benefício (pelo qual cada cidadão deve despendar recursos idênticos ao benefício total recebido pela entrega dos serviços públicos).

A compensação financeira, por sua vez, encontra-se prevista no art. 20, parágrafo 1º da CF, que assegura aos Estados, DF e Municípios, bem como aos órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

A compensação financeira decorrente da indenização pela perda de recursos naturais foi regulamentada pela Lei nº 7.990/89, e a participação no resultado da exploração de petróleo, gás natural, etc. ainda depende de regulamentação.

O ingresso comercial é o proveniente da exploração de monopólios, manutenção de Estatais e da exploração das Loterias.¹¹

As receitas *derivadas* são as provenientes do patrimônio dos particulares, impostas coercitivamente aos cidadãos. São receitas obrigatórias, de direito público, legais, compreendendo os Tributos, as Multas (fiscais ou administrativas), e o Confisco (decorrente de contrabando, apreensão de armas de criminosos, etc).¹²

Regis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath ainda aduzem a uma terceira modalidade de Receita Pública, as *Transferidas*. São receitas transferidas as que embora provindas do patrimônio do particular (a título de tributo), não são arrecadadas pela entidade política que vai utilizá-las, mas são transferidas pelo Ente que recebeu competência constitucional para a instituição do tributo cuja receita será partilhada. O Ente da Federação que

¹¹ Id., p. 163.

¹² ROSA JR., Luiz Emygdio F. da, op. cit., p. 60. Aliomar Baleeiro classifica as Entradas ou Ingressos em 1- Movimentos de fundos de Caixa: a) Empréstimos ao Tesouro, b) restituição de empréstimo do Tesouro; c) Cauções, fianças, depósitos, indenizações de direito civil, etc. 2- Receitas: I - Originárias: a) a título gratuito; b) a título oneroso; II - Derivadas: a) tributos, b) multas e c) reparações de guerra.

recebe o numerário transferido de outro, que cobra o tributo, em verdade, não exerce seu poder coercitivo diretamente sobre o particular, mas também não explora seus próprios bens, logo, essa transferência de receita ocorre por disposição constitucional.

Filiando-se a um critério econômico, a Lei nº 4.320/64 classifica a receita pública em Receitas Correntes e Receitas de Capital.

Receitas Correntes são as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras, e ainda as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender a despesas classificáveis em Despesas Correntes (art. 11).

Receitas de Capital são as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie de bens e direitos; dos recursos recebidos de outras despesas de direito público ou privado, destinados a atender a despesas classificáveis em Despesas de Capital, e ainda, o superávit do orçamento corrente.¹³

A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal (LC nº 101/2000) adotou o conceito de Receita Corrente Líquida, como sendo o “somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos: a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição; b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional; c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no parágrafo 9º do art. 201 da Constituição.”

Preço público

Enquanto as taxas (tributos) remuneram serviços públicos previstos constitucionalmente, e aqueles prestados sob regime de direito público, sujeitas a normas e princípios tributários e administrativos, os *preços públicos* remuneram os serviços prestados sob o regime de direito privado, de conformidade com as normas que regem os Contratos.

¹³ ROSA JR., Luiz Emygdio F.da, op. cit., p. 61.

O preço público, portanto, não está sujeito às normas de direito público, mas às de direito privado, sendo caracterizado pela autonomia da vontade, pela liberdade de contratar.

É uma receita pública não tributária. Receita originária (advém do patrimônio do Estado) e facultativa (decorre da vontade das partes a formação da obrigação). Seu conceito está ligado à idéia de venda no sentido econômico, como fonte de entradas financeiras decorrentes de transferências de bens ou cessões de direito a título oneroso.¹⁴ Preço, segundo Ramon Valdés Costa¹⁵ é a soma de dinheiro que voluntariamente se dá como contraprestação pela entrega de um bem, a concessão de seu uso, o gozo, a execução de uma obra, ou a prestação de um serviço de natureza econômica. O serviço que é cobrado por meio de preço não é o mesmo serviço público da taxa, porque neste caso o Estado tem a obrigação de prestá-lo, enquanto que no primeiro caso (preço) não há esta obrigatoriedade, podendo fazê-lo por terceira pessoa com quem contrate.

Em breves considerações, em se tratando de atividade pública (art. 175, CF) poderá ser cobrada a taxa; em se tratando de exploração de atividade econômica (art. 173, CF) a remuneração far-se-á por preço.

Tarifa

A expressão *tarifa* é utilizada como sinônimo de preço público. Deriva do árabe e o sentido da palavra relaciona-se com a idéia de pauta de preços de navegação, de direitos alfandegários, exigidos pela cidade de Tarife (fundada pelos mouros) dos mercadores quando por lá passavam com suas embarcações (era uma espécie de tributo-pedágio). Tarifa exprime a idéia de tábua, lista ou relação em que se fixam cotas.

Atualmente a tarifa representa o preço de venda de um bem, quando exigido por empresa associada ao Estado, concessionária ou permissionária de serviços públicos, na qualidade de vendedora.¹⁶

Pedágio

A palavra *pedágio* deriva do latim “*pedatus*”, *a, um*: que tem pés; “*pedacticum*”, onde se põe o pé. Indica o trânsito a pé, a autorização que se recebe para passar por um determinado local (estrada, túnel, calçada, etc). No período Feudal constituía o “direito de passagem” que os senhores

¹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Transferência do Pedágio, uma Injusta e Ilegítima Concessão. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 12, p. 7-13.

¹⁵ COSTA, Ramon Valdés. *Curso de Derecho Tributário*. Montevideo: Ed. do autor, t. I, p. 155.

¹⁶ MORAES, Bernardo R. de, op. cit., p. 9.

feudais exigiam em certas vias naturais de comunicação (estradas ou rios), localizadas em pontos estratégicos. Com o passar do tempo a figura se manteve ligada à idéia de circulação de pessoas ou bens nas vias expressas (pontes, túneis, estradas). Paga-se o pedágio pela utilização das vias públicas para facilitar o trânsito e o tráfego de veículos ou pedestres.

O pedágio hoje está previsto na Constituição Federal, no art. 150, inciso V, onde se proíbe a limitação ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos, excetuando-se o pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Entende Bernardo Ribeiro de Moraes¹⁷ que na redação do art. 150, V da Constituição Federal, resta claro que o pedágio é tributo e que é taxa em nova modalidade além daquelas previstas no art. 145, II, da mesma Carta. Sendo tributo, passou a ser compulsório (não mais facultativo), definido em lei (não mais contratual), e receita derivada (não mais originária). O titular da competência legislativa impositiva é o Poder Público, não podendo haver delegação. Se um particular será contratado para cobrar o pedágio, deverá repassar o numerário ao Estado, podendo receber em troca uma contraprestação, mas não poderá o particular tornar-se o titular da receita pública (tributária, na sua acepção).

A maioria da doutrina, no entanto, entende o pedágio como preço público e sujeito ao regime de direito privado, não tributário, portanto.

2 Receitas tributárias

As receitas tributárias são aquelas que provêm da cobrança dos tributos. A Constituição Federal discrimina as competências tributárias, atribuindo a cada Ente da Federação o elenco dos tributos que poderá instituir por Lei Ordinária (regra geral) ou Complementar. Os princípios constitucionais tributários (explícitos ou implícitos na Constituição) e as normas constitucionais que consagram as imunidades são limitações ao poder de tributar, dirigidas aos legisladores que instituirão os tributos federais, estaduais e municipais. As Leis Complementares, quando exigidas pela Constituição, editarão normas gerais em matéria tributária (de observância obrigatória para todos os Entes Federados), especialmente quanto aos conflitos de competência; a definição dos tributos e suas espécies (hipóteses de incidência, fatos impositivos, bases de cálculo, sujeitos passivos); determinando regras acerca da obrigação tributária, do lançamento, da prescrição e da decadência; o tratamento tributário ao ato cooperativo;

regulando também as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, I a III, CF/88).

2.1 Competência tributária

A competência tributária é exercitada pela competência legislativa, ante o princípio da legalidade (art. 5º, II, CF) e da estrita legalidade (art. 150, I, CF). “*Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento jurídico.*” Porém, têm também competência tributária (embora não se trate da Legislativa) os Chefes dos Poderes Executivo das três esferas de Governo (União, Estados e Municípios) quando expedem Decretos visando a regulamentação da Lei Tributária; os Magistrados, quando julgam as causas tributárias; os agentes públicos encarregados do Lançamento Tributário.¹⁸

A competência é a repartição do poder fiscal entre as pessoas de direito público, conferindo-lhes a possibilidade de criar o tributo.¹⁹

Roque A. Carrazza²⁰ aponta como características da competência tributária: a) Privatividade; b) Indelegabilidade; c) Incaducabilidade; d) Inalterabilidade; e) Irrenunciabilidade; f) Facultatividade de seu exercício.

No entanto, essa classificação não é totalmente aceita pela Doutrina.

A indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade são atributos referidos ou aceitos pelos doutrinadores em geral, mas os demais são criticados.

Refutando a privatividade como característica inerente a todos os Entes Políticos, Paulo de Barros Carvalho²¹ a aceita somente para a União, posto que esta estaria autorizada, em caso de iminência ou guerra externa, a legislar inclusive sobre os impostos dos Estados e Municípios.

Para outra parcela da doutrina, esta possibilidade consistiria em exceção à regra geral da privatividade. Quanto à alterabilidade, aduz o doutrinador que a Constituição Federal pode ser alterada por Emendas (o que tem sido muito utilizado no Brasil nas últimas décadas), e consequentemente a competência tributária poderá sofrer alterações, ainda que seja obrigatória a observância do princípio federativo. Finalmente, quanto à facultatividade, aduz Paulo de Barros Carvalho que mais uma vez há exceções, apontando o caso do ICMS, que, mesmo sendo tributo estadual,

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 211.

¹⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 272-73.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 339.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 216-17.

por possuir características nacionais deve ser instituído em todas as Unidades Federadas, sob pena de afronta ao sistema nacional e para que não perca consistência.

Essa exceção, para o autor, afasta a característica da facultatividade, que não valeria para todos os Entes, nem para todos os tributos.²²

Espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório (Teoria quinquipartite).

Não há consenso na doutrina quanto à classificação das espécies tributárias.

A corrente tripartite entende que são três as espécies tributárias: Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria (art. 145, inc. I, II e III, CF/88).

A corrente quadripartite aduz que são quatro: Impostos, Taxas, Contribuições, Empréstimo Compulsório (arts.145, 195 e 148).

A corrente quinquipartite, que adotamos, defende que são cinco: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Contribuições Sociais e Empréstimo Compulsório (arts.145, 148, 195).

- a) *Impostos* não têm destinação certa de receita, não são vinculados a nenhuma atividade estatal e somente podem ser instituídos pelo Ente Federado que recebeu competência constitucional para tanto.
- b) *Taxas* podem ou não ter destinação certa de receita, são sempre vinculadas a uma atividade estatal direta e imediatamente referida ao obrigado, e podem ser cobradas em razão do serviço prestado ou pelo poder de polícia. Podem ser instituídas por qualquer Ente Federado, desde que este tenha competência para prestar o serviço.
- c) *Contribuição de melhoria* não tem destinação certa de receita, somente pode ser cobrada se houver valorização imobiliária decorrente de obra pública já realizada. A base de cálculo é a medida dessa valorização, limitada pelo valor gasto na obra pública.
- d) *Contribuições sociais* sempre terão destinação certa de receita. Visam financiar a seguridade social que compreende: Previdência, Saúde e Assistência Social. Podem ser divididas em:
 - d.1 - *Previdenciárias*
 - d.1.1 - Cobradas do Empregador, da Empresa, ou de Entidade a eles equiparada: art. 195, I, "a" CF.
 - d.1.2 - Cobradas do Empregado: art. 195, II, CF.

²² Id., p. 217-219.

d.2 - Não-Previdenciárias

d.2.1 - COFINS: art. 195, I, “b”, CF;

d.2.2 - CSLL: art. 195, I, “c”, CF;

d.2.3 - PIS/PASEP: art. 195, I, “b” e art. 239, CF (Lei Complementar nº 07/70 e 08/70);

d.2.4 - CPMF: art. 75 do ADCT (Lei nº 9.311/96);

d.2.5 - Salário Educação: art. 212, parágrafo 5º, CF (visa financiar a Educação e não a Seguridade Social).

A Receita de Concursos de Prognósticos contida no art. 195, III, CF e Lei nº 7.856/89 não é tributo, mas receita pública que deve ser utilizada no financiamento da Seguridade Social, em suas três áreas (Previdência, Saúde e Assistência Social, com ênfase nessa última atividade).

Existem, ainda, as:

e) Contribuições Corporativas (arts. 149 e 240 da CF) – SESI, SENAI, SENAC.; e as

f) Contribuições Interventivas (art. 149, CF), que podem ser criadas como forma de intervenção no domínio econômico.

g) Empréstimo Compulsório (art. 148, I e II, CF), que podem ser instituídos pela União para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou para investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

2.2 As receitas consideradas tributárias na LRF e no âmbito financeiro

A Lei de Responsabilidade Fiscal adota o conceito de Receita Corrente Líquida, que como já dissemos, abrange o somatório de todas as receitas que ingressam nos cofres públicos. Esse conceito será fundamental para o cálculo do montante total das receitas que constarão do orçamento (especialmente como parâmetro para o planejamento das despesas) — nos termos do art. 12; e também para as projeções exigidas nas diversas situações elencadas na Lei, tais como na: renúncia de receita — art. 14; criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental — art. 16; aumento de despesas contínuas — art. 17; e especialmente na avaliação do cumprimento das metas bimestrais de arrecadação — art. 13.

As Receitas Tributárias inseridas no conceito de Receita Corrente

Líquida são apenas as que decorrem da cobrança direta dos tributos e as receitas transferidas, quando recebidas (excluindo-se as repassadas).

“Caracterizam-se como créditos tributários os constituídos formalmente, com a identificação do contribuinte e quantificação do montante devido. Constitui o direito de exigibilidade derivado da obrigação contraída e materializada, mediante a atividade administrativa do lançamento, realizada de modo vinculado. De sorte que o montante, nesse caso, atinge apenas os créditos passíveis de cobrança administrativa.”²³

Os créditos tributários ou não tributários inscritos em Dívida Ativa ingressam no conceito de receita corrente líquida, segundo o art. 2º da LRF, como *outras receitas correntes, verbis*:

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

(...)

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

São créditos que podem ser cobrados administrativamente, mas que via de regra são materializados para a cobrança judicial. Depois da inscrição em Dívida Ativa, emite-se a Certidão de Dívida Ativa, que constitui o título executivo extrajudicial apto a embasar a ação de Execução Fiscal, que será ajuizada para cobrança judicial seguindo o trâmite previsto na Lei Federal nº 6.830/80.

Feita esta diferenciação, outro ponto merece destaque: os créditos tributários (e mesmo os não tributários) inscritos em Dívida Ativa não ingressam em sua totalidade no conceito de Receita Corrente Líquida, ante a incerteza de sua cobrança; o valor a ser utilizado será a média de cobrança (entrada) dos últimos três anos (valor que permitirá inclusive uma projeção para os dois anos seguintes), segundo estatui o art. 12 da LRF:

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.

²³ NASCIMENTO, Carlos Valder do et al. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 93.

Portanto, não está autorizado o administrador público a computar a receita oriunda de todo o montante inscrito em Dívida Ativa no cálculo da receita corrente líquida, para o efeito de planejar despesas com base nesse valor, cujo recebimento é em verdade incerto.

As previsões de receita, ensina Carlos Valder do Nascimento, “deverão levar em conta critérios técnicos que possam determinar com alguma segurança a estimativa do montante a ser arrecadado.”²⁴

Incumbe à Lei nº 4.320/64 (recepcionada pela CF/88 e em vigor naquilo que não conflita com a LC nº 101/2000) — Lei financeira e contábil, a tarefa de regulamentar a forma como serão estimadas as receitas na proposta orçamentária e na sua execução, quantificando a arrecadação em cada exercício, de acordo com cada fonte específica. Essa quantificação permitirá o cálculo em separado das receitas tributárias e das “outras receitas correntes”, dentre as quais a Dívida Ativa.

O art. 11, parágrafo 1º, da Lei nº 4.320 classifica a Dívida Ativa como “outras receitas correntes”, conceito do qual fazem parte também as multas, os juros de mora, as indenizações e as restituições.²⁵

Pela mesma norma, as Receitas Tributárias são classificadas como *receitas correntes* nominadas, como também o são as receitas de contribuições, as patrimoniais, agropecuárias, industriais e de serviços e as transferências correntes.

Há, portanto, diferenciação entre o que a Legislação (a doutrina do Direito Financeiro e a Contabilidade Pública) considera receita tributária e a receita oriunda da cobrança da dívida ativa — mesmo aquela proveniente da inscrição de créditos tributários (pela incerteza na cobrança desta modalidade de crédito).

Essa diferenciação irradiará efeitos importantes na renúncia de receita quando a mesma se referir a receitas tributárias (cobrança ou dispensa de tributos) ou a *outras receitas correntes* — Dívida Ativa, tema que abordaremos adiante.

3 Renúncia de receita

A renúncia implica em desistência do direito de cobrar um crédito

²⁴ NASCIMENTO, Carlos Valder do et al. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 87.

²⁵ MACHADO JÚNIOR, J.Teixeira; COSTA REIS, Heraldo da. *A Lei 4320 Comentada*. 29. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1999, p. 34. No mesmo sentido: KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública. Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 105-106.

tributário (na sua totalidade ou parcialmente), manifestada pelo Ente que possui competência para instituição do tributo.

É pela concessão de incentivos fiscais que via de regra se opera a renúncia de receita.

“Os incentivos fiscais, em princípio, são instrumentos de que dispõe o Poder Público para promover o desenvolvimento da economia e possibilitar o incremento de empregos em determinada faixa do território onde são aplicados. Implicam redução do montante devido pelo contribuinte que ostenta a condição de beneficiário, mediante isenção, anistia, remissão e outras concessões permitidas legislativamente.”²⁶

O art. 14 da LRF, que estabelece condições para que os Entes Políticos concedam benefícios tributários ou financeiros, prevê os casos de exclusão (isenção e anistia), de extinção (remissão), ou modificação (alteração de alíquotas e de base de cálculo) do crédito tributário, e os casos de benefícios financeiros (subsídios, créditos presumidos e incentivos), considerados como renúncia de receita. Passaremos então a analisá-los individualmente para, somente depois de apreendidos esses conceitos, interpretar a norma contida no citado art. 14 da LC nº 101/2000 (LRF).

3.1 Anistia

A Anistia é o perdão da infração e das penalidades correspondentes. Exclui o crédito tributário, consoante a norma do art. 175 do CTN, e somente pode ser concedida por Lei tributária específica.

Ao contrário da Remissão, que consoante o art. 172 do CTN exige justificativa para sua concessão (casos de admissibilidade), a Anistia pode ser absoluta e concedida incondicionalmente. No Direito Moderno, vencidas as antigas práticas protecionistas, a Anistia é vista não como um favorecimento individual, mas como uma forma de beneficiar a pessoa humana e toda a sociedade. É concedida no interesse soberano da própria sociedade.²⁷

A Anistia não apaga a infração, mas somente o direito de punir, provocando a criação de uma nova ficção legal. Por esta razão somente “aparece depois de ter surgido o fato violador, não se confundindo com uma novação legislativa” (PINTO FERREIRA, id. ib.).²⁸

É caso de exclusão do crédito (gerado pela infração), porque

²⁶ NASCIMENTO, Carlos Valder do et al. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento,. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 95.

²⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Remissão e Anistia Fiscais. *Revista de Direito Tributário*, n. 70, p. 80-83.

abrange somente as infrações cometidas antes da vigência da lei que a concede. Como acontece na anistia política (onde há o cancelamento das penalidades ou a revisão das penas correspondentes à infração anistiada), na Anistia fiscal ocorre o cancelamento da multa, via de regra sob a condição do pagamento do tributo.²⁹ O crédito não se extingue, o que se exclui é somente a multa, gerada pelo não cumprimento da norma de tributação em sua integralidade; portanto, desaparece o direito de punir, consoante as lições de Ruy Barbosa Nogueira.³⁰

A anistia não pode ser parcial, posto que abrange as infrações (e não somente as penalidades), consoante dispõe o art. 180 do CTN, *verbis*: “Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede...”

No entanto, a Anistia pode se referir a um tributo e não a outro, pode se referir a uma infração e não a todas, pode circunscrever-se a determinada região do território nacional, pode ser concedida sob condição do pagamento do tributo, pode se referir a penalidades decorrentes de infrações até certo montante (art. 181, CTN), mas jamais poderá atingir apenas “uma parte” da infração. A doutrina não é unânime, nem pacífica quanto a este ponto. Os doutrinadores que admitem a Anistia parcial a entendem como anistia da penalidade, e uma vez suprimida esta, não subsistiria a infração correspondente.³¹

No Direito Penal a anistia corresponde ao perdão do delito, enquanto que o indulto ao perdão da pena cominada para o crime. No âmbito tributário, a anistia incide no fato jurídico tributário que caracterizou a infração, tirando-lhe a mancha da antijuridicidade, desconstituindo-o ou apagando-o pelo esquecimento expresso.³² Por este motivo, entendemos a Anistia como o perdão do fato que traduz uma infração à legislação tributária, sendo o perdão da penalidade uma consequência prática daquele. Sempre que a legislação conceder perdão parcial da penalidade estará tratando de remissão (perdão parcial do crédito tributário), e não de Anistia.

As normas jurídicas que concedem Anistia são extintivas da relação jurídica sancionatória, deixando intacta a relação jurídica tributária, remanescendo o crédito tributário e seu correspondente débito.³³

²⁸ Id., p. 81.

²⁹ Id., *Idid.*

³⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, 1976 apud FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *op. cit.*, p. 81.

³¹ É o caso de DENARI, Zelmo. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo, 1978, v. 4, p. 181.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 492-493.

Somente as infrações à legislação tributária são atingidas pela Anistia, posto que a norma do art. 180 do CTN afasta sua incidência nos chamados *crimes fiscais*, nas infrações tipificadas pela lei penal, *verbis*:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Da leitura do inciso II acima transcrito, percebe-se que sempre estarão excluídos os crimes fiscais, contudo é possível que a lei instituidora da Anistia “possa incluir as infrações meramente tributárias praticadas com dolo, fraude ou simulação, entre elas o conluio”.³⁴ Isto porque conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, visando aos efeitos da fraude ou da sonegação, e poderá ser alcançado pela Anistia somente quando o fato não restar tipificado como crime pelo Direito Penal (mesmo que seja considerado infração à legislação tributária).

Em sendo absoluta e incondicionada a Anistia, não depende de requerimento da parte nem de procedimento administrativo para sua concessão, que é automática e providenciada no âmbito da Administração, em cumprimento da Lei.

Em sendo condicionada ou limitada a Anistia (art. 182, CTN), efetivar-se-á por ato da autoridade administrativa, a requerimento do interessado, desde que preenchidos todos os requisitos exigidos. O ato de concessão da Anistia não gera direito adquirido, podendo ser revisto ou cassado, desde que se comprove o não preenchimento dos requisitos legais exigidos (art. 182, parágrafo único).³⁵

3.2 Remissão

Remissão é o perdão (total ou parcial) do crédito tributário. É uma forma de extinção da obrigação por Lei tributária (art. 156, CTN), que faz desaparecer o direito subjetivo de exigir a prestação, e o dever jurídico do sujeito passivo de pagar o tributo (no todo ou em parte).³⁶

O instituto da Remissão é o mesmo do Direito Privado (Código Civil,

³³ Id., p. 496.

³⁴ Id., p. 494.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 495.

arts.1053 a 1055), no entanto, no âmbito tributário depende de ato fundamentado e que a lei concedente preencha os requisitos exigidos na Lei Complementar (art. 172 do CTN). Enquanto a Anistia é o perdão da infração e da penalidade correspondente, a Remissão pode abranger todo o crédito ou parte dele, o crédito referente ao tributo ou o crédito referente à penalidade,³⁷ somente os juros ou inclusive estes, somente a correção monetária ou inclusive esta.

A principal diferenciação entre a Remissão e a Anistia reside no fato de que aquela se processa no contexto de um vínculo obrigacional (extinguindo o crédito tributário que se originou da relação obrigacional tributária), e esta se refere somente ao liame de natureza sancionatória, podendo desconstituir a antijuridicidade da própria infração tributária.³⁸

O art. 172 do CTN estabelece que a lei pode autorizar a concessão, pela autoridade administrativa, por despacho fundamentado, de remissão total ou parcial do crédito tributário.³⁹ A remissão está adstrita ao princípio da reserva legal, portanto, a Lei Ordinária autorizadora da remissão não poderá desbordar dos limites traçados na Lei Complementar.⁴⁰

O ato concessivo e fundamentado da remissão não gera direito adquirido, podendo ser revisto ou cassado, desde que se comprove não estarem presentes (ou terem cessado) as condições exigidas (art. 172, parágrafo único, CTN), ou quando se comprovar que o beneficiado agiu com simulação ou dolo (art. 155, CTN) para usufruir do benefício.

Os requisitos de admissibilidade da Remissão estão elencados nos incisos I a V do citado art. 172 do CTN. Exige-se que a Remissão:

- I - Atenda à situação econômica do sujeito passivo. A Remissão deve privilegiar os menos favorecidos, deve ter em conta um problema econômico conjuntural que atingiu determinado segmento econômico, visando reverter prejuízos financeiros ou manter empregos, protegendo o desenvolvimento, o livre exercício do comércio ou atividade, para que a geração de riquezas e a circulação de mercadorias e serviços seja preservada. Esse dispositivo visa atender situações econômicas e financeiras de crise, não indi-

³⁶ Id., p. 458.

³⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, op. cit., p. 82. O citado jurista entende que a Anistia, como perdão da infração, a atinge por inteiro, não havendo como fracionar o perdão da penalidade, porque o fato que a originou foi fulminado pela Lei Anistiantes. Quanto a Lei fala em perdão parcial da multa (penalidade), ou quando mantém juros ou outros acréscimos dela (multa) estaria tratando tecnicamente de Remissão, que pode ser parcial, que pode atingir o crédito tributário ou somente a penalidade, se parcial o benefício.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 459.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 141.

⁴⁰ ÁLVAREZ, Manoel et al. In: Freitas, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 657.

viduais, mas sociais, de segmentos ou categorias econômicas. A remissão, portanto, funcionaria como uma oportunidade de crescimento, de investimento, de capitalização, de fomento, evitando falências ou prejuízos, desempregos ou fraudes e sonegações.

II - Quanto à matéria de fato, deve levar em conta o erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo. A remissão não deve beneficiar aqueles que praticaram crimes assim tipificados na Lei Penal, mas pode perfeitamente atingir as infrações tributárias e os crimes fiscais onde se possa considerar que não houve dolo, e que houve erro escusável.

III - Leve em consideração a diminuta importância do crédito tributário. A Lei de Responsabilidade Fiscal, no parágrafo 3º, inciso II, do artigo 14, expressamente exclui da aplicação da norma de renúncia de receita o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança do crédito. Os créditos de pequeno valor podem e devem ser remitidos porque são economicamente inviáveis, não havendo justificativa para a movimentação da máquina administrativa e judiciária visando sua cobrança. No entanto, quando for possível a reunião de vários débitos de pequeno valor, do mesmo sujeito passivo, e esse fato viabilizar sua cobrança, não será mais considerado diminuto o valor do crédito, pela soma de vários deles, o que justificaria sua cobrança administrativa e judicial.

IV - Que atenda a considerações de equidade em relação com a características pessoais ou materiais do caso. Uma das justificativas para a concessão da remissão é que respeite a isonomia, ou seja, todas as pessoas na mesma situação devem receber o mesmo tratamento; outra é que seja concedida tendo em conta condições econômicas ou sociais de pessoas, profissionais ou atividades, ou condições materiais (fatos, que na norma tributária representam o critério material — verbo e/ou complemento, na lição de Paulo de Barros Carvalho).

V - Que atenda a condições peculiares de determinada região do território do ente tributante. A remissão pode ser geral (e atingir a todos indistintamente) ou limitada a determinado território. Nesse caso, todas as pessoas que preencham os requisitos, naquele espaço territorial deverão ter acesso à remissão, a qual nesse caso

ou social, seja para o fomento ou o desenvolvimento.

3.3 Isenção de caráter não-geral

A doutrina não é pacífica quanto ao tema *Isenção*. Muitas teorias foram construídas para explicar esse fenômeno que para alguns é mera *dispensa de pagamento* do tributo (conotação financeira, defendida por Rubens Gomes de Souza, co-autor do CTN); para outros é *favor legal*; muitos a entendem como *fato impeditivo* (Sainz de Bujanda, Salvatore de La Rosa, Alberto Xavier e João Augusto Filho). Alfredo Augusto Becker, por sua vez, defendia que “a norma de isenção incide para que a norma de tributação não possa incidir”, dando início a outras construções doutrinárias que culminaram por desenvolver outras teorias a partir desta. José Souto Maior Borges conceitua as isenções como *hipóteses de não-incidência legalmente qualificadas*.⁴¹

Paulo de Barros Carvalho entende a isenção como norma de estrutura, que modifica a norma de conduta correspondente à regra-matriz de incidência do tributo. Essa modificação não é total, mas parcial, podendo atingir um ou mais critérios da regra-matriz (critérios: material, espacial e temporal (do antecedente), ou pessoal e quantitativo (do consequente)). “O que o preceito da isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.”⁴²

A isenção, portanto, difere da modificação da alíquota ou da modificação na base de cálculo (critério quantitativo do consequente) que implica em mera redução do *quantum* do tributo que deve ser pago (que a doutrina denomina de *isenção parcial*). Isto porque a isenção implica em subtração total do critério atingido (embora mantenha intactos os demais critérios da regra-matriz), como por exemplo ocorreria se a legislação do imposto de renda concedesse isenção dos rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. Nesse caso, todos os servidores diplomáticos referidos (critério pessoal) não pagariam o IR, mas somente relativamente aos rendimentos do trabalho (critério material); todo o rendimento do trabalho estaria a salvo da tributação, mas não os demais rendimentos porventura percebidos por aqueles agentes diplomáticos.

Conceituar a isenção como dispensa de pagamento corresponde a dar-lhe conotação financeira (econômica), teoria que a doutrina vem abandonando com o passar do tempo e com o advento de outras teorias que buscam explicar melhor o fenômeno da isenção. Essa concepção econômica

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 481.

⁴² Id., p. 482.

de isenção foi a inspiradora de sua classificação no CTN como causa de exclusão do crédito, teoria que no entanto não se coaduna com a idéia de norma de estrutura, que se sobrepõe à norma de conduta (de incidência) quanto a um de seus critérios, consoante as abalizadas lições de Paulo de Barros Carvalho, teoria a qual nos filiamos.

Para o Direito Tributário adotaremos a concepção de isenção enquanto norma de estrutura, nos termos do magistério de Paulo de Barros Carvalho. Para o Direito Financeiro, no estudo do tema da renúncia de receita, aceitaremos a concepção econômica de dispensa de pagamento, para a isenção, porque o enfoque não é tributário, mas financeiro.

A isenção referida na LC nº 101/2000 (art. 14) é aquela de caráter não-geral, ou seja, aquela concedida a apenas uma parcela da população, a uma categoria econômica e não a todas, a alguns profissionais e não a todos, a algumas pessoas (devido suas características ou aos fatos praticados) e não a todas as pessoas.

A renúncia de receita contida no art. 14 abrange somente os casos em que a dispensa de pagamento (conceito financeiro), por não ser total, mas limitada a alguns casos e pessoas, possa prejudicar as finanças públicas. Se a isenção é geral (concedida indistintamente para todos) não privilegia ninguém, nem favorece algumas categorias econômicas. Esse montante, portanto, já não constará do planejamento, no cálculo das receitas, porque a arrecadação do tributo não acontecerá em nenhuma hipótese.

Na isenção de caráter não-geral haverá arrecadação do tributo, porque algumas pessoas ou categorias econômicas estarão sujeitas ao seu pagamento, enquanto outras estarão dispensadas de fazê-lo. Para que a sociedade tenha ciência do valor renunciado, para que possa exercer o controle (social) sobre os gastos públicos e as limitações impostas pela renúncia, para que possa aferir se de fato o retorno social da renúncia decorrente da isenção não-geral ocorreu ou não, exige a LC nº 101 que se atenda, para sua concessão, ao menos uma das duas condições contidas na norma do art. 14, além de exigir a elaboração de um relatório de impacto orçamentário-financeiro, para quantificar esse montante.

Por fim, cumpre esclarecer que a Constituição Federal, no art. 150, parágrafo 6º, exige que a Isenção seja concedida por Lei, ao determinar 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, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enume-

radas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, parágrafo 2º, XII, “d”, norma constitucional que por sua vez trata dos Convênios (LC nº 24/75) firmados entre os Estados para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, relativamente ao ICMS.

3.4 Subsídio

Subsídios são incentivos financeiros (e não tributários). O vocábulo deriva da palavra latina *subsídium*, que traduz a idéia de reforço, auxílio.⁴³

A função do subsídio é propiciar a intervenção do Estado no domínio econômico, influndo na formação dos preços dos produtos, e incentivando a produção de determinados bens.⁴⁴

Subsídios são espécies de subvenções (reguladas pela Lei nº 4.320/64, no art. 3º), e constituem transferências de recursos do governo para particulares, independentemente do fornecimento de bens e serviços, motivadas por questões econômicas ou de fomento, visando corrigir distorções do Mercado, facilitar a concorrência ou incentivar a produção e consumo de determinados bens. Podem revestir-se de diversas figuras, legítimas ou não, consoante o objetivo almejado.⁴⁵

A Lei de Responsabilidade Fiscal não trata a renúncia de receita somente quanto aos benefícios tributários (ainda que estes influenciem diretamente na diminuição da receita), mas também se refere, na norma do art. 14, a todo tipo de incentivo financeiro, mesmo que eles apenas indiretamente afetem as receitas, posto que via de regra constituem elementos da despesa pública (como é o caso dos subsídios). Como despesas, devem constar do Orçamento.

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

⁴³ NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*, p. 98.

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Financeiro e Tributário*, p. 267.

⁴⁵ Id., *Idid.*

3.5 Crédito presumido

O crédito presumido é uma das espécies de incentivo fiscal. Constitui uma ficção jurídica, porque não são créditos gerados pela sistemática de apuração dos tributos, como ocorre quanto ao ICMS e ao IPI (ou quanto aos demais tributos não-cumulativos). É uma forma indireta de redução do montante do tributo a ser pago, mediante a permissão de um ressarcimento (crédito) correspondente ao valor total (ou parcial, ou mesmo presumido) do próprio tributo a ser apurado, ou que incide sobre determinadas operações.⁴⁶ O crédito presumido é utilizado pelo beneficiário no momento da quantificação ou da determinação do tributo a ser pago.⁴⁷

De natureza financeira e não tributária, influencia na arrecadação, e, portanto, na receita, razão pela qual deve também submeter-se aos requisitos exigidos pela norma do art. 14 da LRF.

3.6 Alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo

Redução (expressão utilizada no sentido de diminuição) de alíquota ou de base de cálculo não se confunde com Isenção, como já explicado. A doutrina costuma denominar tais benefícios de *Isenção Parcial*, no entanto não há unanimidade nem entre os doutrinadores, nem na jurisprudência quanto a esta conceituação.

São formas de reduzir a tributação pela modificação do critério quantitativo da regra-matriz tributária. Não há anulação desse critério, como ocorre na isenção, mas mera modificação, mais benéfica para os que se enquadram nessa situação.

Ante sua característica não-geral integra também o rol da exigência da norma do art. 14 da LRF.

Ensina Sacha Calmon Navarro Coelho que: “as reduções de bases de cálculos e de alíquotas decorrem do modo de calcular o conteúdo pecuniário do dever tributário, determinando uma forma de pagamento — elemento liberatório do dever — que implica, necessariamente, redução do quantum tributário em relação à generalidade dos contribuintes (ou em relação à situação impositiva imediatamente anterior)”.⁴⁸

⁴⁶ REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. *O IPI ao Alcance de Todos*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 173.

⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 160.

3.7 Outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado

A própria Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, “c”, permite (ou determina) o tratamento diferenciado ao ato cooperativo. Se no âmbito tributário as Cooperativas receberem tratamento diferenciado, seja por meio de benefícios tributários ou de incentivos fiscais, subvenções, subsídios, créditos presumidos, ou por qualquer outra forma, este “tratamento diferenciado” deverá ser quantificado (relatório de impacto) e também submeter-se ao menos a uma das duas condições contidas no art. 14 da LRF.

Também ingressam nesse conceito: a) as *restituições*, que são incentivos que não transitam pelo orçamento, operando pelo mecanismo da anulação da receita, a exemplo dos estímulos concedidos à exportação para o IPI, e ao Fundo 157, empregado no passado para o Imposto de Renda; b) as *subvenções*, que são transferências de dinheiro dos cofres públicos destinadas a cobrir despesas de custeio de entidades ou empresas (públicas ou privadas), de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.⁴⁹ E, também, outros incentivos financeiros, como: c) *restituição de tributo a título de incentivo*, operada em favor do sujeito passivo do tributo (não como uma obrigação tributária, mas financeira), nos termos da Lei e desde que constante do orçamento.

4 Critérios exigidos pela LRF para a renúncia de receita

A Constituição Federal trata da renúncia de receita em duas oportunidades, regulando a matéria tributária e a matéria financeira.

A norma do art. 150, parágrafo 6º (de natureza tributária) impõe o princípio da legalidade ao dispor 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, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, par. 2º, XII, “g”.”

O parágrafo 6º do art. 165 trata da questão financeira dispondo que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo

⁴⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 155.

⁴⁹ As subvenções ora comentadas são as econômicas, mas existem também as subvenções sociais, que se destinam a entidades ou instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa. As subvenções (ao contrário dos incentivos) exigem disponibilidade de caixa para o desembolso e ato fundamentado para a transferência dos recursos aos particulares, para evitar os abusos e privilégios do passado, deixando claro o interesse público da atividade e a finalidade pública da renúncia de receita.

regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Os dispositivos constitucionais analisados (especialmente a norma do art. 165, parágrafo 6º) visam dar maior transparência ao tema da renúncia, buscando manter o equilíbrio orçamentário que com a renúncia poderia ser afetado, e ainda demonstrar se realmente tais incentivos viabilizarão o desenvolvimento econômico e o bem estar do povo, evitando privilégios individuais e dirigidos,⁵⁰ e garantindo a legitimidade de sua instituição (pela exigência de Lei nos termos do art. 150, parágrafo 6º).

A Lei de Responsabilidade Fiscal não impede a renúncia de receita de natureza tributária, mas exige, em prol do equilíbrio das contas públicas, um relatório de impacto-orçamentário financeiro (que na verdade já era exigido pela CF), adequação com a LDO, e que de duas condições uma ao menos seja observada: (i) ou que se retire do cômputo das receitas o montante relativo à renúncia; ou (ii) que se crie medidas de compensação consistente no aumento da receita por meio de elevação de alíquotas de outros tributos, cancelamento de outros benefícios anteriormente concedidos, majoração ou criação (se constitucionalmente previsto e legalmente possível) de tributos, ou ampliação da base de cálculo de tributo já existente.

Existe uma condição formal obrigatória para todas as situações de renúncia: a elaboração de um relatório de impacto orçamentário-financeiro,⁵¹ demonstrando o valor renunciado, atendendo ao princípio da transparência, preconizado na LRF e informado pelo princípio da publicidade e da eficiência (previstos no art. 37 da CF/88).

Além dessa condição formal, exige a Lei duas outras condições materiais, que no entanto não são cumulativas,⁵² mas alternativas.

A primeira das condições, prevista no inciso I do art. 14, exige que o valor renunciado (e constante do demonstrativo de impacto orçamentário-financeiro) não seja computado no cálculo da receita corrente líquida (art. 12) e que tal exclusão não seja capaz de afetar as metas de resultados fiscais.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, v. V, p. 259.

⁵¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal – Finanças Públicas Democráticas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 148.

⁵² Id., *Idid.*

Retirar o valor correspondente da renúncia do cálculo da receita corrente líquida implica em: (a) quantificar o valor dos benefícios já concedidos e que estão sendo usufruídos pelos beneficiários, e não incluí-los no cálculo referido; (b) prever (ou estimar) um valor que pode ser renunciado para futuras concessões de benefícios para empresas já instaladas ou para pessoas, sujeitas à tributação.

As empresas novas e as pessoas que depois do planejamento passam a estar sujeitas à tributação, e que, portanto, não chegaram a integrar o cálculo da receita corrente líquida, estarão a salvo dessa exigência, eis que atendido de qualquer modo o contido no inciso I do art. 14, na medida em que a renúncia não afetará o planejamento, porque a receita dela decorrente não constou do orçamento.

A segunda condição material, contida no inciso II do art. 14, prevê a renúncia de receita acompanhada de medidas de compensação, no exercício de sua vigência e nos dois seguintes. Essas medidas de compensação consistem em aumento de receita pela elevação das alíquotas dos tributos, pela ampliação das bases de cálculo, pela majoração dos tributos já instituídos, ou pela criação de novos tributos (cuja competência residual somente a possui a União, nos termos do art. 154, inciso I, da CF, para o imposto residual, e nos termos do art. 195, parágrafo 4º, da CF, para as novas contribuições sociais).

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

Tais medidas de compensação estão sujeitas ao princípio da anterioridade,⁵³ logo, a lei (tributária) que as institui deve ser publicada (deve ter vigência) no ano anterior ao de sua eficácia.

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

Sempre é bom lembrar que a renúncia somente acontece quando a receita era esperada, estimada ou prevista, posto que as despesas foram

⁵³ Com exceção dos tributos de competência da União, previstos no art. 153, incisos I, II, IV e V, e 154, II, da CF/88.

fixadas com base naquele montante. Se, no entanto, a receita não foi computada, não era esperada, não foi estimada, de renúncia não se trata, não se aplicando a norma do art. 14, senão somente para o relatório de impacto, já exigido pela Carta Constitucional (art. 165, parágrafo 6º, CF).

Essa é, segundo pensamos, a única interpretação que se coaduna com a idéia de equilíbrio da contas públicas, objetivo da norma contida no art. 14 da LRF. Outra interpretação, mais restritiva, seria por certo inconstitucional, eis que a Constituição Federal não cria outros óbices à concessão de benefícios tributários.

A Lei Complementar não poderia impedir o que a própria Constituição autoriza. Ao atribuir a competência tributária ao Ente Político para instituir o tributo, a Constituição atribui também competência legislativa plena para não cobrá-lo (isenção), para cobrá-lo em parte (isenção, anistia e remissão parcial), para extinguir o crédito (remissão), ou para cobrá-lo com deduções (créditos presumidos ou outros benefícios).

Por este motivo é que defendemos a interpretação do art. 14 da LRF *conforme* as demais normas constitucionais, visando o equilíbrio orçamentário e o cumprimento das metas (não somente metas de arrecadação, mas também metas de obras e serviços públicos, de despesas com pessoal, metas com educação, saúde, segurança e habitação, para o cumprimento das demais normas constitucionais que atribuem deveres aos órgãos públicos de todas as esferas de governo).

Assim sendo, a renúncia de receita é admitida, mas exige a LRF transparência na sua concessão, e quantificação, para que a sociedade analise os efeitos benéficos e sociais que a renúncia poderá gerar, e também para garantir que os incentivos fiscais concedidos não prejudiquem as demais obrigações constitucionais que visam o bem comum.

Renúncia de receita e dívida ativa

A renúncia de receita relativamente à Dívida Ativa merece uma reflexão mais acurada.

Como dissemos anteriormente, a Dívida Ativa (mesmo a tributária) não se confunde, financeiramente, com a Receita Tributária, sendo financeira e contabilmente tratada como *outras receitas correntes*. Além disso, embora componha o cálculo da receita corrente líquida, somente é computada a média dos pagamentos feitos nos últimos três anos do planejamento. Portanto, o valor total dos créditos (tributários ou não) que compõem a

Dívida Ativa não chega a integrar as receitas.

Nem sempre terá aplicação o art. 14 da LRF, quanto às duas condições materiais já elencadas.

Se o benefício concedido se referir somente à Dívida Ativa, poderá ou não haver renúncia de receita.

Se o benefício atingir toda a Dívida Ativa inscrita, somente haverá renúncia do montante computado no cálculo da receita corrente líquida. Nesse caso, deverá o Poder Público concedente comprovar ou que não estimou essa receita (inciso I do art. 14), ou que implementou previamente medidas de compensação (inciso II do art. 14).

Via de regra a receita decorrente da Dívida Ativa não integra o cálculo das receitas, logo de renúncia não se tratará.

Se o benefício for parcial, preservando-se a parcela computada naquele cálculo da receita, não haverá renúncia, e mesmo que de renúncia se tratasse, foi observado o inciso I do art. 14, preservando-se o equilíbrio das contas públicas.

Se o benefício for posterior ao planejamento (para as inscrições posteriores à elaboração da Lei Orçamentária, por exemplo), não haverá renúncia de receita, para efeitos das exigências contidas nos incisos I e II do art. 14. E, nesse caso, mesmo que se considere o fato como renúncia de receita, também terá sido observado o contido no inciso I do art. 14 (não se incluindo o valor renunciado no cálculo das receitas).

Outro ponto ainda merece destaque: se o benefício é condicionado e depende de procedimento administrativo provocado pelo interessado, somente depois das adesões e dos deferimentos dos pedidos, é que será aferido se houve ou não renúncia, porque somente depois de quantificado o valor dos benefícios concedidos, é que se poderá analisar se ocorreu ou não renúncia, e se o valor renunciado foi ou não incluído no cálculo das receitas.

Muito mais importante do que averiguar se as condições materiais do art. 14, para a renúncia de receita, foram ou não atendidas, é controlar se o equilíbrio das contas públicas foi mantido, se o planejamento foi cumprido, se a sociedade recebeu os benefícios (serviços públicos, obras e bens) planejados, se os investimentos públicos foram corretamente aplicados, ou seja, se o dinheiro público foi eficientemente administrado. O controle da renúncia de receita é importante muito mais para evitar favorecimentos individuais e políticos, do que para impedir sua concessão,

quando o retorno social mostrar-se evidente.

O relatório de impacto, no entanto, será sempre condição formal obrigatória, mesmo que de renúncia de receita não se trate, por exigência do art. 165, parágrafo 6º da CF.

Estimativa de impacto orçamentário-financeiro

Toda e qualquer renúncia de receita deverá estar acompanhada de uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício a que se refere e nos dois seguintes. Essa exigência não inovou a ordem jurídica, posto que o citado art. 165, parágrafo 6º da CF, já exigia que a Lei Orçamentária contivesse o demonstrativo do efeito dos benefícios fiscais sobre receitas e despesas.

A LC nº 101, em nome da transparência, não somente exige o demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro (para deixar público o montante da renúncia, que favorece algum (ou alguns) indivíduos, empresas ou entidades), para o ano em que foi concedido, como também exige uma projeção desse impacto nos dois exercícios seguintes, para não prejudicar o futuro planejamento, e principalmente para obrigar o Administrador ou o Legislador a medir as conseqüências desse ato de renúncia de receita.

A renúncia de receita tributária poderá até gerar aumento de arrecadação, no entanto, o objetivo, como já dissemos, é outro: o fomento, o desenvolvimento, a geração de empregos, a minimização de problemas econômicos gerados pela política nacional e mundial (e pelas crises pelas quais passa o capitalismo de tempos em tempos).

Por outro lado, é certo que algumas das formas de renúncia (como a anistia e a remissão) penalizam aqueles contribuintes que pagam em dia os tributos, que suportam toda a carga tributária sem qualquer redução ou benefício. Enquanto outras (isenção e benefícios financeiros) implicam em tratamento diferenciado.

A renúncia de receita deve ser tratada como exceção à regra geral — a tributação integral, informada pelos princípios da generalidade e da igualdade. A opção pela renúncia é política, mas sua justificativa deverá ser jurídica (tributária) e financeira, em nome do desenvolvimento e do bem comum, deverá, portanto, reverter em prol da sociedade e não em favor de grupos ou indivíduos.

Inclusão da renúncia no planejamento

Além da estimativa do impacto, toda renúncia deve constar da Lei

Orçamentária, cujo projeto é elaborado no exercício anterior ao de sua vigência. O planejamento, portanto, é obrigatório para estas situações, que devem ser, ao menos, previstas, para que possam concretizar-se durante a execução orçamentária.

A previsão na Lei Orçamentária não supre a exigência de Lei específica — tributária — em atendimento ao princípio da legalidade, para concessão das diversas espécies de renúncia.

A estimativa de impacto orçamentário-financeiro, feita no ano anterior ao de vigência da renúncia, pode ser fixada em montante compatível com o planejamento e de forma a não afetar a execução do orçamento mediante o cumprimento de todas as despesas previstas. Poderá a lei orçamentária estimar que uma vez atingido o valor máximo da renúncia prevista, os benefícios fiscais não mais serão concedidos.

Empresas já instaladas e sujeitas à tributação poderão obter os benefícios tributários que gerarão para o Ente Público renúncia de receita, mas para que isto possa ocorrer é preciso previsão orçamentária prévia, para manter-se o equilíbrio fiscal.

É o caso, por exemplo, das isenções a serem concedidas no curso do exercício financeiro para empresas já instaladas, ou para sua ampliação ou reativação. Tais empresas (já instaladas e sujeitas à tributação) somente poderão obter um benefício tributário que redunde em renúncia de receita se o valor renunciado foi planejado antecipadamente, posto que no cálculo da receita corrente líquida já foi computado o valor do tributo por aquelas empresas devido.

Quanto a empresas novas que se instalam, e que passarão para o futuro a gerar tributação, estas estariam a salvo da exigência de inclusão da renúncia previamente no orçamento, porque no cálculo da receita corrente líquida não se computou tal tributação (eis que não existente no ano anterior, quando o orçamento foi elaborado), sendo obrigatório, no entanto, e para todos os casos, o relatório de impacto orçamentário-financeiro.

5 A renúncia de receita e o ICMS

O imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte e de comunicação — ICMS, exige, para que a renúncia de receita seja implementada, no que concerne às isenções, incentivos e benefícios fiscais, Convênio entre os Estados.

É o que estatui o art. 155, parágrafo 2º, XII, “g”, da CF: “XII — cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação

dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

A Lei complementar referida é a LC nº 24/75, recepcionada pela atual Carta Constitucional, e que estatui a forma como os Estados deliberarão (por Convênios) acerca de diversas matérias de sua competência legislativa (especialmente as que prevêm isenções, incentivos fiscais e benefícios fiscais), para que o tributo estadual mantenha suas características nacionais.

Da análise da norma constitucional acima transcrita (art. 155, parágrafo 2º, XII, “g”) percebe-se que a exigência do Convênio entre os Estados somente se restringe aos casos de renúncia concernentes em isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Quando a norma constitucional quer tratar de todos os benefícios (tributários e financeiros) o faz de forma expressa, como fez na redação do art. 165, parágrafo 6º, identificando todas as formas de renúncia, em especial, a anistia e a remissão, não referidas no art. 155, parágrafo 2º, XII, “g”, para exigir o relatório de impacto em quaisquer hipóteses.

A norma já transcrita do art. 150, parágrafo 6º da CF exige somente que os benefícios fiscais (tributários ou financeiros) sejam concedidos por Lei específica, editada pelo Ente Político que recebeu competência para instituir o tributo. A referência que essa norma faz ao art. 155, parágrafo 2º, XII, “g” não lhe amplia a extensão (para atingir também a Anistia e a Remissão dentre os benefícios que exigem Convênio), posto que não há qualquer ressalva, senão apenas uma lembrança de que quanto ao ICMS existe também aquela norma, que deve ser observada tal como se apresenta.

A mesma sistemática (exaustiva quanto aos benefícios nominados e exemplificativa quanto aos demais) adotou a LC nº 101/2000 quando elencou no art. 14 todas as formas de renúncia, nelas incluindo as tributárias e as financeiras, elencando as isenções (e somente as de caráter não-geral), as anistias e as remissões, além das demais já estudadas.

Parece-nos claro que não foi intenção do constituinte exigir Convênio entre os Estados para concessão de Anistia e Remissão, figuras tributárias que se inserem, portanto, na competência legislativa plena dos Estados, não sujeitas a outras normas gerais senão aquelas contidas no Código Tributário Nacional, nos artigos 180 a 182 (Anistia) e 156, IV, e 172 (Remissão).

Mesmo assim, sempre tendo em conta o equilíbrio das contas públicas, a eficiência, a igualdade, e para manter o quanto possível a característica

nacional desse importante tributo estadual, restringimos essa interpretação (desnecessidade de Convênio), somente para os créditos tributários inscritos em Dívida Ativa, e que, portanto, passaram ao conceito financeiro de *outras receitas correntes*.

Enquanto de receita tributária se trata, nos termos já expostos, o tratamento legal a ser dispensado deve ser o mesmo em todo o território nacional, preservando-se assim a igualdade de tratamento tributário e financeiro, independentemente do destino ou da procedência dos bens ou serviços sujeitos ao ICMS, para que se mantenha (até quanto possível) equilibrada a concorrência (e o Mercado), evitando o quanto possível a guerra fiscal entre os Estados.

No entanto, a partir do momento em que de receita tributária não mais se tratar, pela inscrição dos créditos em Dívida Ativa (ocasião em que somente parcela desse montante será computado na receita corrente líquida para efeitos de determinação das despesas no planejamento orçamentário), passam os Estados a ter competência legislativa plena para conceder Anistia e Remissão desses créditos inscritos, pautados pelos critérios econômicos (conjuntura, crise ou fomento) e financeiros (aumento da arrecadação, incentivo ao pagamento de dívidas atrasadas e ao pagamento pontual dos tributos como condição para fruição do benefício), e principalmente pelo interesse público (jamais pelo favorecimento individual).

A isenção (seja ela total ou parcial, porque a Constituição Federal não faz essa distinção ao exigir Convênio para todos os casos de isenção), estará sempre sujeita ao Convênio entre os Estados para sua concessão por posterior Lei Estadual (ou Decreto Legislativo), o que também se exige quanto aos incentivos e benefícios fiscais⁵⁴ que redundam em renúncia de receita e em tratamento tributário diferenciado. O sujeito passivo do ICMS deve receber o mesmo tratamento tributário e financeiro em qualquer lugar do território nacional, ou em havendo tratamento diferenciado, pela segurança jurídica, este fato deverá ser objeto de deliberação prévia dos Estados, preservando-se a unidade federativa e ao mesmo tempo respeitando-se as diferenças regionais.

Se o benefício, seja qual for, atingir o crédito tributário que será objeto do Lançamento (seja de ofício ou “autolancamento”), sempre haverá

⁵⁴ Sobre incentivos fiscais e benefícios fiscais nos reportamos ao item anterior e também às balizadas lições de: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, v. V, p. 258-259, e 334-335. NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal* (arts. 1º a 17). São Paulo: Saraiva, 2001, p. 94-95.

necessidade de Convênio, pela aplicação imediata da regra do art. 155, parágrafo 2º, XII, “g”, porque se refere ao tributo, sua materialidade, seu critério quantitativo, pessoal, temporal ou espacial, ou a fatos que indiretamente influenciarão o cálculo do montante a ser pago. E, financeiramente, como se trata de receita tributária, esta é fundamental para o cálculo da receita corrente líquida, logo, merece tratamento legal mais rigoroso, com regras de controle uniformes no território nacional, de molde a justificar a concessão de benefícios somente depois de discutida suas conseqüências, o retorno social, o desenvolvimento nacional.

No entanto, quando esse tributo não for pago no tempo devido motivando sua inscrição em Dívida Ativa, fazendo com que de receitas tributárias passem a figurar como *outras receitas correntes*, que não passam a compor integralmente o cálculo da receita corrente líquida, o tratamento legal a ser dispensado também é outro, segundo se depreende da própria norma constitucional analisada (art. 155, parágrafo 2º, XII, “g”).

6 Conclusões

6.1 Receita Pública é a entrada definitiva de dinheiro nos cofres públicos

6.2 A doutrina do Direito Financeiro classifica as Receitas Públicas em Ordinárias e Extraordinárias, Originárias e Derivadas, e alguns doutrinadores ainda distinguem as Receitas Transferidas como uma modalidade independente de receita.

A Lei nº 4.320/64 adota o conceito econômico de Receitas Públicas para classificá-las em Receitas Correntes e Receitas de Capital.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal) adotou um conceito único: Receita Corrente Líquida, como sendo o somatório de todas as receitas (entradas) que ingressam nos cofres públicos.

6.3 As Receitas Tributárias são aquelas que provém da cobrança dos tributos pelos Entes Políticos que receberam competência constitucional para sua instituição.

6.4 No Direito Financeiro e na Contabilidade Pública, segundo a Lei nº 4.320/64, a Dívida Ativa não integra o conceito de Receita Tributária, nem mesmo quanto aos créditos tributários inscritos, constando no orçamento e contabilizada em separado como “outras receitas correntes”. A Lei Complementar nº 101/2000, em seu artigo 2º, inciso IV, também

adota esse entendimento ao conceituar a Receita Corrente Líquida como sendo o “somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes **e outras receitas também correntes...**” (grifo nosso).

6.5 A renúncia de receita implica em desistência do direito de cobrar um crédito tributário (na sua totalidade ou parcialmente), manifestada pelo Ente que possui competência para instituição do tributo.

Está regulada na Constituição Federal por meio de duas normas, uma de natureza tributária (art. 150, parágrafo 6º), outra de natureza financeira (art. 165, parágrafo 6º). A norma do art. 150, parágrafo 6º, da CF, exige Lei específica e do Ente Político que tem competência para a instituição do tributo, para concessão de qualquer forma de renúncia de receita, classificando-as em: subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão. A norma (financeira) do art. 165, parágrafo 6º, da CF, exige o relatório de impacto dos efeitos gerados pela renúncia de receita, no orçamento, como documento que deve acompanhar o projeto de Lei Orçamentária, nominando a renúncia como sendo: isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia.

6.6 A Anistia é o perdão da infração e das penalidades correspondentes. Exclui o crédito tributário, consoante a norma do art. 175 do CTN, e somente pode ser concedida por Lei tributária específica. A anistia pode ser absoluta e incondicionada, ou pode ser condicionada, nos termos do art. 181 do CTN.

6.7 As normas jurídicas que concedem Anistia são extintivas da relação jurídica sancionatória, deixando intacta a relação jurídica tributária, remanescendo o crédito tributário e seu correspondente débito. É caso de exclusão do crédito (gerado pela infração), porque abrange somente as infrações cometidas antes da vigência da lei que a concede. O perdão da penalidade (multa) não pode ser parcial porque é uma decorrência do perdão da infração, cujo fato não pode ser em parte perdoado e em parte mantido. Sempre que a Lei conceder perdão parcial de multa (penalidade decorrente de infração à legislação tributária) estará tratando de remissão parcial.

6.8 A anistia não beneficia aqueles que praticaram crimes, assim tipificados na Lei Penal, bem como aqueles que praticaram as infrações à legislação tributária com dolo, fraude ou simulação. No entanto, poderá a Lei que concede a Anistia beneficiar os infratores da legislação tributária

(que não praticaram crimes fiscais) que agiram em conluio, modalidade que pressupõe o dolo, consoante a regra do art. 180, inciso II do CTN.

6.9 Remissão é o perdão (total ou parcial) do crédito tributário. É uma forma de extinção da obrigação por Lei tributária (art. 156, CTN), que faz desaparecer o direito subjetivo de exigir a prestação, e o dever jurídico do sujeito passivo de pagar o tributo (no todo ou em parte).

A principal diferenciação entre a Remissão e a Anistia reside no fato de que aquela se processa no contexto de um vínculo obrigacional (extinguindo o crédito tributário que se originou da relação obrigacional tributária), e esta se refere somente ao liame de natureza sancionatória, podendo desconstituir a antijuridicidade da própria infração tributária. O parágrafo único do art. 172 do CTN elenca os requisitos de admissibilidade da Remissão, dos quais não poderá o legislador ordinário se distanciar. A Remissão pode ser total (atingindo todo o crédito e seus acréscimos legais: juros, correção monetária) ou pode ser parcial (atingindo apenas parte do crédito, mantendo exigível o restante dele).

6.10 A isenção pode ser explicada através de diversas teorias, adotamos a tese defendida por Paulo de Barros Carvalho, para quem a isenção se manifesta por meio de norma de estrutura, que modifica a norma de conduta correspondente à regra-matriz de incidência do tributo. Essa modificação não é total, mas parcial, podendo atingir um ou mais critérios da regra-matriz. São critérios do antecedente da regra-matriz: material (verbo mais o complemento), espacial (lugar) e temporal (momento da ocorrência do fato imponível); e do conseqüente: pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Conceituar a isenção como dispensa de pagamento corresponde a dar-lhe conotação financeira (econômica), teoria que a doutrina vem abandonando com o passar do tempo e com o advento de outras teorias que buscam explicar melhor o fenômeno da isenção. Essa concepção econômica de isenção foi a inspiradora de sua classificação no CTN como causa de exclusão do crédito, teoria que no entanto não se coaduna com a idéia de norma de estrutura que se sobrepõe à norma de conduta (de incidência) quanto a um de seus critérios.

6.11 A concepção econômica de isenção (dispensa de pagamento) é a que tem sido utilizada pela Constituição Federal (arts. 150, parágrafo 6º e 165, parágrafo 6º) e pela LRF (art. 14) para tratar da renúncia de receita, devido à ênfase ao caráter econômico que representa e aos efeitos que

gera na receita pública.

6.12 A isenção referida na LC nº 101/2000 (art. 14) é aquela de caráter não-geral, ou seja, aquela concedida a apenas uma parcela da população ou categoria econômica. Abrange somente os casos em que a dispensa de pagamento (conceito financeiro), por não ser total, mas limitada a alguns casos e pessoas, possa prejudicar as finanças públicas. Se a isenção é geral (concedida indistintamente para todos) não privilegia ninguém, nem favorece algumas categorias econômicas. Esse montante, portanto, já não constará do planejamento, no cálculo das receitas, porque a arrecadação do tributo não acontecerá em nenhuma hipótese. Na isenção de caráter não-geral haverá arrecadação do tributo, porque algumas pessoas ou categorias econômicas estarão sujeitas ao seu pagamento, enquanto outras estarão dispensadas de fazê-lo. Por este motivo a LC nº 101 adotou no conceito de renúncia de receita somente a isenção de caráter não-geral, exigindo a quantificação de seu montante para facilitar o controle, especialmente o social.

6.13 Subsídios são incentivos financeiros (e não tributários). O vocábulo deriva da palavra latina *subsidium*, que traduz a idéia de reforço, auxílio. A função do subsídio é propiciar a intervenção do Estado no domínio econômico, influenciando na formação dos preços dos produtos, e incentivando a produção de determinados bens. São espécies de subvenções (reguladas pela Lei nº 4.320/64, no art. 3º), e constituem transferências de recursos do governo para particulares, independentemente do fornecimento de bens e serviços, motivadas por questões econômicas ou de fomento, visando corrigir distorções do Mercado, facilitar a concorrência ou incentivar a produção e consumo de determinados bens. Podem revestir-se de diversas figuras, legítimas ou não, consoante o objetivo almejado.

6.14 O crédito presumido é uma das espécies de incentivo fiscal. Constitui uma ficção jurídica, porque não são créditos gerados pela sistemática de apuração dos tributos, como ocorre quanto ao ICMS e ao IPI (ou quanto aos demais tributos não-cumulativos). É uma forma indireta de redução do montante do tributo a ser pago, mediante a permissão de um ressarcimento (crédito) correspondente ao valor total (ou parcial, ou mesmo presumido) do próprio tributo a ser apurado, ou que incide sobre determinadas operações.

6.15 Redução de alíquota ou de base de cálculo não se confunde com Isenção, como já explicado. A doutrina costuma denominar tais benefícios de *Isenção Parcial*, no entanto não há unanimidade nem entre os doutrinadores, nem na jurisprudência quanto a esta conceituação. São

formas de reduzir a tributação pela modificação do critério quantitativo da regra-matriz tributária. Não há anulação desse critério, como ocorre na isenção, mas mera modificação, mais benéfica para os que se enquadram nessa situação. Implicam em renúncia parcial de receita.

6.16 Outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado também ingressam no conceito de renúncia de receita, na medida em reduzem as entradas de dinheiro nos cofres públicos. O tratamento diferenciado dispensado às Cooperativas, quando referente a tributos (Constituição Federal, art. 146, inciso III, “c”) deverá ser quantificado (relatório de impacto) e também submeter-se ao menos a uma das duas condições contidas no art. 14 da LRF. Também ingressam nesse conceito: a) as *restituições*, que são incentivos que correspondem acabam por anular, no todo ou em parte, a receita; b) as *subvenções*, que são transferências de dinheiro dos cofres públicos destinadas a cobrir despesas de custeio de entidades ou empresas (públicas ou privadas), de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril; e c) *restituição de tributo a título de incentivo*, operada em favor do sujeito passivo do tributo (não como uma obrigação tributária, mas financeira), nos termos da Lei e do orçamento.

6.17 A Lei de Responsabilidade Fiscal não impede a renúncia de receita de natureza tributária, mas exige, em prol do equilíbrio das contas públicas, um relatório de impacto-orçamentário financeiro (que na verdade já era exigido pela CF), adequação com a LDO, e que de duas condições uma ao menos seja observada: (i) ou que se retire do cômputo das receitas o montante relativo à renúncia; ou (ii) que se crie medidas de compensação consistente no aumento da receita por meio de elevação de alíquotas de outros tributos, cancelamento de outros benefícios anteriormente concedidos, majoração ou criação (se constitucionalmente previsto e legalmente possível) de tributos, ou ampliação da base de cálculo de tributo já existente.

6.18 Exige o art. 14 da LRF uma condição formal obrigatória para todas as situações de renúncia: a elaboração de um relatório de impacto orçamentário-financeiro, demonstrando o valor renunciado, atendendo ao princípio da transparência, preconizado na LRF e informado pelo princípio da publicidade e da eficiência (previstos no art. 37 da CF/88).

6.19 Além dessa condição formal, exige a Lei duas outras condições materiais, que no entanto não são cumulativas, mas alternativas.

A primeira das condições, prevista no inciso I do art. 14, exige que o valor renunciado (e constante do demonstrativo de impacto orça-

mentário-financeiro) não seja computado no cálculo da receita corrente líquida (art. 12) e que tal exclusão não seja capaz de afetar as metas de resultados fiscais.

A segunda condição material, contida no inciso II do art. 14, prevê a renúncia de receita acompanhada de medidas de compensação, no exercício de sua vigência e nos dois seguintes. Essas medidas de compensação consistem em aumento de receita pela elevação das alíquotas dos tributos, pela ampliação das bases de cálculo, pela majoração dos tributos já instituídos, ou pela criação de novos tributos. As medidas de compensação não são obrigatórias sempre, mas somente naqueles casos em que não houve planejamento prévio, em que não se retirou do cálculo da receita corrente líquida o valor renunciado, em que não se previu antecipadamente (no orçamento) a concessão do benefício tributário.

6.20 O imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte e de comunicação — ICMS, exige, para que a renúncia de receita seja implementada, no que concerne às isenções, incentivos e benefícios fiscais, Convênio entre os Estados.

6.21 A norma constitucional contida do art. 150, parágrafo 6º da CF exige somente que os benefícios fiscais (tributários ou financeiros) sejam concedidos por Lei específica, editada pelo Ente Político que recebeu competência para instituir o tributo. A referência que essa norma faz ao art. 155, parágrafo 2º, XII, “g” não lhe amplia a extensão (para atingir também a Anistia e a Remissão dentre os benefícios que exigem Convênio), posto que não há qualquer ressalva, senão apenas uma lembrança de que quanto ao ICMS existe também aquela norma, que deve ser observada tal como se apresenta. A mesma sistemática (exaustiva quanto aos benefícios nominados e exemplificativa quanto aos demais) adotou a LC nº 101/2000 quando elencou no art. 14 todas as formas de renúncia, nelas incluindo as tributárias e as financeiras, elencando as isenções (e somente as de caráter não-geral), as anistias e as remissões, além das demais já estudadas. Parece-nos claro que não foi intenção do constituinte exigir Convênio entre os Estados para concessão de Anistia e Remissão, figuras tributárias que se inserem, portanto, na competência legislativa plena dos Estados, não sujeitas a outras normas gerais senão aquelas contidas no Código Tributário Nacional, nos artigos 180 a 182 (Anistia) e 156, IV, e 172 (Remissão).

No entanto, preferimos adotar a interpretação segundo a qual toda e qualquer receita tributária (de ICMS) deve receber igual tratamento em

todo o território nacional (para preservação da característica nacional do tributo estadual), o que determina a exigência do Convênio para todo e qualquer benefício tributário ou financeiro que se refira ao tributo, ao crédito e ao débito dele decorrente. Portanto, a Anistia e a Remissão somente estariam a salvo do Convênio quanto aos créditos tributários inscritos em Dívida Ativa, que de receitas tributárias passariam ao conceito de *outras receitas correntes*, segundo a Lei nº 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal, art. 2º.

Referências

- ÁLVAREZ, Manoel et al. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COSTA, Ramon Valdés. *Curso de Derecho Tributário*. Montevideo: Ed. do autor, t. I.
- DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Forense, 1996.
- DENARI, Zelmo. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo, 1978, v. 4.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Remissão e Anistia Fiscais. *Revista de Direito Tributário*, n. 70, p. 80-83.
- KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública*. Teoria e Prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; COSTA REIS, Heraldo da. *A Lei 4320 Comentada*. 29. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1999.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Forense, 1996. v. 1.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Transferência do Pedágio, uma Injusta e Ilegítima Concessão. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 12, p. 7-13.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal*
A & C R. de Dir. Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 51-88, out./dez. 2004

– Finanças Públicas Democráticas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

NASCIMENTO, Carlos Valder do et al. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. Organizadores: Martins, Ives Gandra da Silva e Carlos Valder do Nascimento. São Paulo: Saraiva, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, 1976.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. *O IPI ao Alcance de Todos*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Financeiro e Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. v. V.