

CAROLINA SEQUEIRA ZURITA GAMA MALCHER

RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA:

o caso do Estado do Pará

BELÉM

2012

CAROLINA SEQUEIRA ZURITA GAMA MALCHER

RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA:

o caso do Estado do Pará

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado em Direito do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito. Linha de Pesquisa: Constitucionalismo, Democracia e Direitos Humanos. Área de Concentração: Federalismo no Ordenamento Jurídico Positivo Brasileiro. Orientador: Prof. Dr. Calilo Jorge Kzam Neto.

BELÉM

2012

MALCHER, Carolina Sequeira Zurita Gama

Renúncia de Receita Tributária: o Caso do Estado do Pará / Carolina Sequeira Zurita Gama Malcher; Orientador: Prof. Dr. Calilo Jorge Kzam Neto. Belém, 2012

134 f.: 28 cm

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Pará, Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2012.

1. Responsabilidade (Direito). 2. Direito Tributário. I. Título.

CDD- 341.39

CAROLINA SEQUEIRA ZURITA GAMA MALCHER

RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA:

o caso do Estado do Pará

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado em Direito do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito.

Apresentado em: ____/____/____

Conceito:

Banca Examinadora

Prof. Dr. Calilo Jorge Kzam Neto - Orientador

Prof.

Prof.

Dedico esta Dissertação aos meus pais, Zildinha e Zurita, ao meu esposo, Fabrício, à minha vizinha Nazilda e à minha irmã, Clarinha, por sonharem e os meus sonhos.

AGRADECIMENTOS

O encerramento de mais esta etapa em minha vida acadêmica não é uma conquista apenas minha, mas de inúmeras pessoas que me ajudaram, de alguma forma, a concretizar esse sonho.

Agradeço à minha mãezinha, Zildinha Sequeira, pelo amor incondicional, apoio e incentivo nas horas mais difíceis.

Ao meu papito, Armando Zurita, meu maior incentivador, pelo amor, carinho, exemplo e inspiração, além da inestimável contribuição com material bibliográfico e críticas extremamente construtivas. Ele é o principal responsável por toda minha carreira acadêmica.

À minha querida avó, Nazilda Sequeira, a ternura em pessoa, cuja vida é um exemplo de amor e dedicação à família.

Ao meu esposo, Fabrício Malcher, pela alegria de tê-lo em minha vida, por todo amor e incentivo e pela inesgotável compreensão das inúmeras horas de dedicação a este trabalho. Sem o seu apoio, eu não teria conseguido.

À minha irmã, Clarice Sequeira, minha pimentinha, simplesmente por fazer parte.

À minha cunhada, Marina Malcher, pela imensa colaboração na pesquisa bibliográfica.

Aos meus amigos, por tornarem minha existência mais feliz. Alegro-me por tê-los ao meu lado.

Aos colegas de mestrado, companheiros de trajetória, em especial às queridas Bia, Gabi de Cássia, Gabi Dinely e Sílvia.

Ao professor Calilo Jorge Kzam Neto, meu querido orientador, pela paciência, atenção, conselhos e apontamentos. Sua ajuda foi inestimável.

Finalmente, agradeço aos professores do Curso de Mestrado da Universidade Federal do Pará, pela transferência do saber.

“Feliz é aquele que transfere o que sabe e aprende o que ensina”.

Cora Coralina

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar o instituto da renúncia de receita tributária. A prática de conceder benefícios fiscais que importem em renúncia de receita é consagrada internacionalmente para auxiliar o desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos, regiões desfavorecidas e grupos de contribuintes, mas não deve ocorrer de forma indiscriminada, pois pode afetar o equilíbrio das contas públicas. É nesse pressuposto que se baseia a doutrina do *tax expenditure* ou, como chamamos no Brasil, gasto tributário, que equipara, para fins exclusivamente orçamentários, as perdas de arrecadação decorrentes de renúncias aos gastos governamentais. No âmbito nacional, a preocupação com a quantificação e controle sobre os gastos tributários encontra assento na Constituição Federal de 1988, que determina em seu art. 165, § 6º, que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito das receitas renunciadas. A temática da renúncia de receita ganhou maior notoriedade com o advento da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal; adota o conceito internacionalmente consagrado de renúncia de receita como gasto tributário e impõe diretrizes rigorosas para a concessão de benefícios tributários que acarretem renúncia de receita; e incorpora aos instrumentos de planejamento orçamentário os efeitos financeiros das renúncias de receita. Além dos requisitos constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal e da observância do disposto no art. 165 da Constituição Federal, a concessão de exonerações tributárias deve sempre se coadunar com a promoção do bem-estar social, ou seja, para a concessão ou ampliação de incentivos tributários que importem em renúncia de receita é necessário que haja um interesse público justificador do ato, que confira legitimidade à renúncia. Além da abordagem teórica do instituto em questão, a presente pesquisa destina-se a verificar, no caso concreto, a utilização que o Estado do Pará faz desse instituto.

Palavras-Chave: Benefícios Fiscais. Gasto Tributário. Incentivos Tributários. Lei de Responsabilidade Fiscal. Renúncia de Receita Tributária.

ABSTRACT

This paper aims to assess the institute of tax waiver. The practice of offering tax incentives which results in tax waiver is widely spread all over the world to assist the development of strategic economical segments, disadvantaged regions and groups of taxpayers, however, it should not happen indiscriminately, because it can affect the balance of public finances. It is in this statement which lies the doctrine of tax expenditure which equates, for budget purposes only, the losses of revenue from the tax waivers as the government expenses. Nationally, the concern with the amount and control over the tax expenditures lies in the Federal Constitution of 1988, which determines, on article 165, § 6th that the project of budget law will be followed by regional demonstrative of the effects of tax waiver. The theme of the tax waiver gained popularity with the advent of the Complementary Law nº 101, dated on May 04th, 2000, named as Fiscal Responsibility Law, which establishes regulations of public finances oriented to the responsibility of tax management; adopts the international concept of tax waivers as tax expenditures; and incorporates in the budget laws the financial effects of tax waivers. Besides the requirements presented in the Fiscal Responsibility Law and the compliance of the disposed on article 165 of the Federal Constitution, the concession of tax exemptions should always concur with the promotion of social welfare, or rather, for the offering or widening of tax incentives which results in tax waiver is necessary the existence of a public interest that justifies the act, and gives legitimate to this waiver. Besides the theoretical approach of the institute in question, this current research aims to verify, in the concrete case, the use that the State of Pará makes of this institute.

Key-words: Tax Exemptions. Tax Expenditure. Tax Incentives. Fiscal Responsibility Law. Tax Waiver.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 NOÇÕES PRELIMINARES	12
2.1 O CORTE METODOLÓGICO	12
2.2 NOÇÕES SOBRE DIREITO E SISTEMA, DIREITO E LINGUAGEM, TEXTO NORMATIVO E NORMA JURÍDICA	12
2.2.1 Direito e sistema	12
2.2.2 Direito e linguagem	16
2.2.3 Texto normativo e norma jurídica	19
2.3 NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE DIREITO FINANCEIRO E ORÇAMENTÁRIO	21
2.3.1 A atividade financeira do Estado	21
2.3.2 Planejamento público	23
3 RENÚNCIA DE RECEITA	31
3.1 CONCEITO DE RECEITA	31
3.2 DEFINIÇÃO DE RENÚNCIA DE RECEITA	31
3.3 DOCTRINA DO GASTO TRIBUTÁRIO OU <i>TAX EXPENDITURE</i>	33
3.4 MODALIDADES DE RENÚNCIA DE RECEITA	40
3.4.1 Anistia	43
3.4.2 Remissão	49
3.4.3 Subsídio	52
3.4.4 Crédito presumido	54
3.4.5 Isenção em caráter não geral	56
3.4.6 Alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique em redução discriminada de tributos	65
4 RENÚNCIA DE RECEITA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	67
4.1 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	67
4.2 RENÚNCIA DE RECEITA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	71
4.3 RENÚNCIA DE RECEITA E DIREITOS FUNDAMENTAIS	81
5 RENÚNCIA DE RECEITA NO ESTADO DO PARÁ	89
6 CONCLUSÃO	115
REFERÊNCIAS	

APÊNDICES

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo versa sobre a questão da renúncia de receita tributária no ordenamento jurídico brasileiro e, mais especificamente, a utilização que o Estado do Pará faz desse instituto.

O Estado, para realizar os fins a que se destina, necessita exercer uma atividade financeira para obter os fundos necessários à consecução de seus objetivos, uma vez que os tributos constituem a principal fonte de ingressos públicos.

A renúncia de receita pode ser entendida como a abdicação pela Fazenda Pública de recolher o produto de tributos via aplicação do regime impositivo geral, ao conceder um tratamento diferenciado, com vistas a fomentar determinados setores, atividades, regiões ou agentes da economia e assim atender aos reclamos superiores da política econômica ou social.

Trata-se de prática consagrada internacionalmente e tão antiga quanto a própria existência dos tributos. Contudo, a concessão de benefícios fiscais causa um impacto direto nas finanças públicas, já que representa valores que, *ab initio*, pertenciam ao Estado e que deixam de ingressar nos cofres públicos.

Justamente por impactarem as contas públicas tanto quanto as despesas diretas é que surgiu uma doutrina, que tem ganhado força nos cenários externo e interno, que afirma que as renúncias de receita equiparam-se a gastos tributários e devem sofrer os mesmos controles que estes.

Assim, a concessão de benefícios fiscais que importem em renúncia de receita não pode ocorrer de forma indiscriminada e sem critérios, sob pena de implicar em desperdício de verbas públicas, ao beneficiar grupos privilegiados em detrimento da coletividade e acarretar o empobrecimento do Estado no exato montante do enriquecimento dos particulares beneficiados, além de não gerar o tão esperado desenvolvimento, que é o objetivo almejado pelas desonerações tributárias.

Ademais, as renúncias de receita conferidas sem critérios podem comprometer a arrecadação do ente federativo de tal maneira que este não obtenha os recursos de que necessita para realizar as ações governamentais, e assim não garanta, ou garanta de forma inadequada, os direitos fundamentais dos seus governados.

Por essa razão, antes da concessão de um benefício fiscal, é importante que o gestor realize estudos de viabilidade e que sejam bem definidos os

objetivos e metas pretendidos, bem como deve haver uma avaliação para aferir se os resultados almejados, de fato, estão se concretizando. A concessão de desonerações deve ser feita de forma planejada e criteriosa.

O art. 165, § 6º da Constituição Federal de 1988 revela uma nítida preocupação com a quantificação e o controle dos gastos tributários.

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, intitulada pela doutrina de Lei de Responsabilidade Fiscal, possui íntima conotação com a concessão dos benefícios que importem em renúncia de receita. De fato, esse diploma legal aponta para uma nova fase na administração pública brasileira.

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, a gestão pública responsável requer o controle sobre todos os tipos de receita, inclusive as que deixam de ser arrecadadas por causa de benefícios tributários. O referido diploma legal estabelece diretrizes rigorosas para a concessão de benefícios que importem na abdicação pelo Fisco de receber receitas.

Com o advento dessa legislação, os benefícios fiscais não podem ser outorgados sem nenhum tipo de controle. A sua concessão deve cumprir requisitos estabelecidos pela legislação sobre a matéria, com especial atenção à racionalidade, moralidade, transparência e planejamento na gestão pública.

Por todos os fatos acima expostos, é de fundamental importância definir, com precisão, os requisitos legais para a concessão de benefícios que importem em renúncia de receita, via qualquer de suas formas, bem como analisar, no caso concreto, se o Estado do Pará tem cumprindo o que a legislação sobre a matéria determina.

Neste estudo, inicialmente serão feitas breves considerações sobre Direito e sistema; Direito e linguagem; e texto normativo e norma jurídica. Posteriormente será analisado o instituto da renúncia de receita, abordando a doutrina sobre a temática, a forma como o assunto é regulamentado no ordenamento jurídico brasileiro e as modalidades existentes em nosso direito positivo. Após, será traçado um paralelo entre renúncia de receita e os direitos fundamentais. Por fim, estudar-se-á o caso do Estado do Pará, com o objetivo de conhecer o uso que o Estado faz desse instituto e avaliar se o ente estatal tem cumprido, ou não, os requisitos constantes na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional sobre a temática, bem como se o controle externo realizado pelo

Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, tem sido efetuado de forma adequada.

Para tanto, far-se-á a análise das Leis de Diretrizes Orçamentárias e das Leis Orçamentárias Anuais referentes aos exercícios de 2001 a 2011, todas essas editadas até o momento da presente pesquisa e após a vigência da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, bem como realizar-se-á um estudo das análises efetuadas pelo Tribunal de Contas estadual sobre as contas do Governo do Estado do Pará dos anos de 2002 a 2009, que são os exercícios disponíveis para consulta.

2 NOÇÕES PRELIMINARES

2.1 CORTE METODOLÓGICO

Segundo Carvalho (2010, p. 41) o “primeiro passo para o conhecimento científico é a delimitação do objeto. A realidade é complexa: infinita e não demarcada, requer cortes que indicam os limites da atividade cognoscitiva [...]”.

Para fins de demarcação do tema faz-se necessário realizar um corte metodológico, que é o ato delineador da linguagem do objeto de estudo.

De acordo com Kzam Neto (2007, p. 23):

Vale ressaltar que a aludida incisão ocorre mediante o processo de abstração, operação intelectual codificada em linguagem consistente em prescindir parte de um todo. É uma escolha arbitrária do sujeito cognoscente. Não se encontra sujeita a contestações. É pressuposto epistemológico.

O presente estudo ateve-se à análise do instituto da renúncia de receita e sua disciplina no ordenamento jurídico brasileiro, com enfoque no controle sobre a utilização desse instituto pelos gestores públicos, mais especificamente os gestores do Poder Executivo do Estado do Pará.

Existem vários assuntos correlatos ao tema abordado nesse trabalho e que poderiam ter sido tratados nessa obra, porém o recorte da realidade realizado nessa dissertação foi aquele reputado como necessário, pelo sujeito cognoscente, para o conhecimento científico do objeto de estudo

2.2 NOÇÕES SOBRE DIREITO E SISTEMA, DIREITO E LINGUAGEM, TEXTO NORMATIVO E NORMA JURÍDICA

2.2.1 Direito e sistema

De acordo com Ferreira (2009, p. 1856) sistema significa “conjunto de elementos, materiais ou ideais, entre os quais se possa encontrar ou definir alguma relação”, ou ainda, “disposição das partes ou dos elementos de um todo, coordenados entre si, e que funcionam como estrutura organizada”.

Então, sistema pode ser entendido como o conjunto formado por várias partes relacionadas entre si e que se aglutinam debaixo de um mesmo princípio unitário.

Qualquer que seja a definição de sistema que se adote, há duas características que estão presentes: a ordenação e a unidade. A ordenação traduz-se num estado de coisas intrínseco, racionalmente apreensível. Já a unidade revela-se em não permitir a dispersão numa multitude de singularidades desconexas.

Dessa forma, face à característica da unidade, o intérprete deve pressupor e entender o seu objeto como um todo em si significativo, de existência assegurada. E, conforme a caractel ensina que:

Dentre as inúmeras referências denotativas do termo “direito” encontramos duas realidades distintas: o direito positivo e a Ciência do Direito, dois mundos muito diferentes, que não se confundem, mas que, por serem representados linguisticamente pela mesma palavra e por serem ambos tomados como objeto do saber jurídico, acabam não sendo percebidos separadamente por todos.

Cumprе ressaltar, então, que direito positivo e Ciência do Direito são coisas distintas, embora sejam comuns referências a ambas pelo vocábulo *direito*. O direito positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas em determinado lugar. A Ciência do Direito tem por objeto justamente o direito posto, conferindo a este uma metodologia.

Leão (2005, p. 39) diferencia esses dois segmentos do saber jurídico:

Ciência do Direito e direito positivo não se confundem. Enquanto este é o conjunto de normas jurídicas válidas, aquela é um conjunto de proposições descritivas, passíveis de verificação empírica acerca do seu objeto demarcado metodologicamente, que é o próprio direito positivo.

Assim, não se deve confundir o sistema do direito positivo com o sistema da Ciência do Direito. Nos dizeres de Kzam Neto (2007, p. 28) “são corpos de linguagens diversas”.

Leão (2005, p. 39) distingue com propriedade esses dois sistemas:

Constituem-se dois sistemas. Um cognoscitivo e outro prescritivo. São conteúdo primordial da Ciência do Direito as proposições descritivas de normas jurídicas [...]; no direito positivo encontram-se as proposições prescritivas, as normas jurídicas válidas [...].

Assim, esses dois segmentos do saber jurídico não se confundem e, como bem aponta Carvalho (2008, p. 4), “têm métodos próprios e distintos esquemas de pesquisa e compreensão”.

A Ciência do Direito se apresenta como sistema, mas não de caráter prescritivo, como o direito positivo, e sim de caráter teórico ou declarativo, que, nos dizeres de Carvalho (2007, p. 55), “toma como eixo temático um fenômeno linguístico – o direito posto, um plexo de enunciados prescritivos e suas significações (as normas jurídicas)”. No sistema da Ciência do Direito há, então, um sistema sobre outro sistema, não coordenado, mas supraordenado: um metassistema (Ciência do Direito) e um sistema objeto (direito posto). Fala-se em metassistema porque a Ciência do Direito descreve o direito positivo por meio de metalinguagem, já que tem por objeto outra linguagem.

A Ciência do Direito, como ciência que é, utiliza-se da linguagem descritiva, apta a transmitir conhecimentos, informações sobre o direito posto. Justamente por isso é que, com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma metalinguagem, que se coloca acima da linguagem do direito positivo, que é sua linguagem objeto, pois discorre sobre ela. Por ser constituído por proposições descritivas, esse sistema se submete à verificação da lógica clássica, apofântica ou alética, dos valores de verdade ou falsidade, que não admite contradições ou contrariedades.

O sistema do direito positivo é a concentração de todos os institutos jurídicos e das regras de Direito em um todo unificado. Carvalho (2007, p. 45) ensina que:

Enquanto o conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região das condutas inter-humanas, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser recepcionado pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema.

Assim, o conjunto de todas as normas jurídicas válidas em um determinado intervalo de tempo em um espaço territorial específico, inter-relacionadas sintática e semanticamente, de acordo com um princípio unificador, forma o sistema do direito positivo.

O direito positivo utiliza-se da linguagem prescritiva para disciplinar o comportamento humano, em suas relações de intersubjetividade. Sobre a questão é de suma relevância a observação de Vilanova (2010, p. 4):

Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem do Direito.

Por ser um sistema prescritivo, o direito positivo rege-se pela lógica deôntica, que se sujeita aos critérios de validade e invalidade. A ausência de contradições não é uma condição de validade desse sistema.

O sistema do direito positivo apresenta a peculiaridade de estarem as partes que o compõem organizadas em uma estrutura hierarquizada e sistemática, regidas pela fundamentação ou derivação, tanto no aspecto material quanto no formal, havendo, portanto, uma relação de cada norma com o todo.

Cada unidade normativa funda-se, material e formalmente, em normas de nível superior e todas as normas desse sistema convergem para a norma fundamental – a proposição limite –, que não é posta, mas pressuposta e dá fundamento de validade para todas as demais integrantes desse conjunto.

Vilanova (2010, p. 126) afirma:

O sistema consta de proposições normativas; uma proposição normativa tem sua origem (reason of validity) em outra proposição normativa; uma proposição normativa só pertence ao sistema se podemos reconduzi-la à proposição fundamental do sistema.

Outra particularidade do sistema do direito positivo é que ele regula sua própria criação, pois as regras de formação e transformação de suas proposições são integrantes do sistema.

O sistema prescritivo do direito positivo concretiza-se em três planos linguísticos: a) no plano semântico, no qual se examina os significados e as significações dos textos normativos; b) no plano pragmático, no qual se atenta para a relação das normas jurídicas com os destinatários e usuários e os valores da linguagem do direito; e c) no plano sintático, no qual se analisa as relações que se estabelecem nas (e entre as) normas jurídicas.

Há que destacar que, como bem aponta Vilanova (2010), sob o ponto de vista formal jurídico, cada Estado possui um sistema jurídico, sistemas estes que são independentes uns dos outros. Cada sistema é válido em determinado tempo e espaço.

De acordo com Canaris (1996), o papel do conceito de sistema é o de traduzir e realizar a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica. O

que interliga as diversas proposições normativas é o fundamento de validade que cada uma tem no todo. Esse fundamento de validade se extrai da adequação das proposições jurídicas à norma fundamental, que é a proposição básica do sistema.

Então, conclui-se que a Ciência do Direito, como sistema que é, deve ser entendida como o conjunto harmônico que objetiva o conhecimento científico do direito positivo, conferindo a este uma metodologia. Igualmente, o sistema do direito positivo não é um mero agregado de proposições normativas – senão não seria sistema – mas, sim, um todo coordenado e harmônico, que tem como objetivo ordenar racionalmente a conduta humana.

2.2.2 Direito e linguagem

Como bem adverte Vilanova (2010, p. 29) “o direito é um fato cultural, um de cujos componentes é a linguagem”. Araújo (2005) afirma que a linguagem proporciona a existência do direito, uma vez que os sistemas jurídicos utilizam a linguagem como verdadeira substância de sua constituição. Assim, não há como se falar em Direito sem se falar de linguagem.

Carvalho (2011, p. 32) afirma que a linguagem é “a capacidade do ser humano se comunicar por intermédio de signos”. Como se vê, abordar o tema *linguagem* remete à ideia de signo, que é um ente que tem o status lógico de relação. Ainda segundo Carvalho (2011), no signo há um suporte físico que se associa a um significado e a uma significação. O suporte físico da linguagem idiomática é a palavra falada ou escrita, que se refere a algo, que é seu significado e que faz nascer na mente humana uma noção, que é a significação.

A linguagem pode ser empregada com diversas funções. Nesse sentido são brilhantes as lições de Vilanova (2010, p. 3):

A linguagem funciona em várias direções. Ora expressa estados interiores do sujeito, ora expressa situações e objetos que compõem a textura do mundo externo. Nem sempre funciona com fim cognoscitivo, como linguagem-de-objetos. Às vezes é veículo de ordens, no sentido genérico, pretendendo *alterar* o estado de coisas; outras vezes, faltando a suficiente parcela de experiência dos objetos, é transmissora de *perguntas*. Outras vezes, ainda, nem é instrumento de conhecimento, nem de ordens ou imperativos, nem de perguntas, mas meramente *expressional* da alteração emocional que o trato com os objetos provoca no sujeito. Ainda que a análise fenomenológica descubra, sob a contextura de atos tão diversos, modalidades várias de pôr objetividades, modos de pôr objetividades, tomando-se a linguagem como fato do mundo (sistema físico com relacionamento simbólico com objetos), para os fins estritos da análise lógica interessam as estruturas de linguagem mediante as quais se

exprimam *proposições*, isto é, asserções de que algo é algo, de que tal objetivo tem a propriedade tal. Estruturas de linguagens expressivas de proposições são suscetíveis de valores (verdade/falsidade), empiricamente verificáveis por qualquer sujeito que se ponha em atitude cognoscente.

Para os objetivos do presente trabalho interessa abordar apenas três funções da linguagem: a linguagem descritiva, da qual se vale a Ciência do Direito; a prescritiva de condutas, que é a usada pelo direito positivo; e a linguagem propriamente persuasiva, que é a característica das decisões jurídicas judiciais ou extrajudiciais.

A *linguagem descritiva*, informativa, declarativa, indicativa, denotativa ou referencial é a utilizada para a transmissão de conhecimentos, notícias ou informações. É a linguagem da qual se utiliza a Ciência do Direito. Seus enunciados se submetem aos valores de verdade ou falsidade, objetos de estudo da lógica clássica, apofântica ou alética. Os enunciados do discurso descritivo serão verdadeiros se os fatos descritivos tiverem efetivamente ocorrido e falsos se não estiverem em conformidade com o que foi relatado, sendo que a relação entre o enunciado e o acontecimento por ele referido só é possível por meio de metalinguagem que afirme ou infirme a correspondência entre o enunciado e o fato.

A *linguagem prescritiva de condutas* é aquela que se destina à expedição de ordens, determinações, cominações, prescrições com o objetivo de direcionar a conduta humana e induzir a adoção de determinados comportamentos intencionalmente prescritos. Seu destinatário é o homem e sua conduta em sociedade. Carvalho (2011, p. 41) afirma que “todas as organizações normativas operam com essa linguagem para incidir no proceder humano, canalizando as condutas no sentido de implantar valores”.

Assim, tem-se que esta é a linguagem das normas, uma classe na qual está a linguagem das normas do Direito. As unidades normativas descrevem situações, colhidas no ambiente social, e estabelecem um liame entre a ocorrência de tais eventos e o surgimento de uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito. Ainda conforme as lições de Carvalho (2007), na instância normativa, tratando-se de regras gerais e abstratas, há a previsão hipotética; no plano da realidade, um enunciado factual se subsume à classe da hipótese e o surgimento de um liame com a especificação das pessoas, da conduta regulada e seu objeto.

Esse tipo de linguagem não se submete às noções de verdade ou falsidade da lógica clássica, pois não se destina a dar informações sobre a realidade; mas, sim, sujeita-se aos critérios de validade ou invalidade, próprios da lógica deôntica, de que faz parte a lógica deôntico-jurídica, que tem por objeto a organização sintática da linguagem do direito positivo.

A linguagem *propriamente persuasiva* é aquela que tem por objetivo convencer, persuadir. Diz-se *propriamente persuasiva* porque todas as funções da linguagem têm uma pitada de persuasão, mas aqui a persuasão é predominante, visto que o intuito é convencer o destinatário aceitar a argumentação desenvolvida e a persuasão é a própria justificativa do discurso. Essa é a linguagem utilizada pelos operadores do Direito nas decisões, tanto judiciais como administrativas.

É importante lembrar que existem diversos níveis de linguagem, de forma que aquela em que se fala é chamada de *linguagem-objeto*, já a empregada para falar da linguagem-objeto denomina-se *metalinguagem*.

Há que ressaltar que a posição de metalinguagem é uma posição relativa, uma vez que metalinguagem em um momento pode ser linguagem-objeto em outro. Entretanto, a linguagem-objeto sempre estará na mesma posição, visto que apenas aponta para as coisas do mundo.

É oportuno lembrar que o direito positivo se utiliza de linguagens-objeto, ao passo que a Ciência do Direito se vale de uma combinação de linguagem-objeto e metalinguagem.

Como bem aponta Carvalho (2000, p. 42) “a teoria da hierarquia das linguagens é fundamental para compreendermos a tessitura de vários discursos que têm o direito positivo por seu objeto”.

Após algumas breves considerações sobre linguagem, faz-se necessário correlacionar a linguagem com o conhecimento em geral e, mais especificamente, ao conhecimento do Direito.

Segundo Carvalho (2010), a partir do giro linguístico¹ passou-se a crer que a linguagem cria ou constrói a realidade, já que a realidade nada mais é do que

¹ Conforme as lições de Carvalho (2010), desde o “Crátilo”, de Platão, a filosofia ensinava que o ato de conhecer constituía-se da relação entre sujeito e objeto e a linguagem servia apenas como instrumento. Em meados do século passado, houve uma mudança na concepção filosófica do conhecimento, que se convencionou chamar de *giro linguístico*, cujo marco é a obra de Ludwig Wittgenstein, “Tractatus Logico-Philosophicus”. A *filosofia da consciência*, então, deu lugar à *filosofia da linguagem*. Para essa nova concepção, a linguagem deixa de ser vista como instrumento de um conhecimento já realizado para ser entendida como condição de possibilidade para o conhecimento.

uma interpretação, um sentido atribuído a dados brutos, uma atribuição de significado aos elementos sensoriais que se nos apresentam. Então, a realidade é uma construção de sentido e, como tal, se dá no plano linguístico.

Dessa forma, a linguagem é uma verdadeira condição de possibilidade para o conhecimento, é o modo de aquisição do saber, pois não há consciência sem linguagem. O mundo só aparece como mundo por meio da linguagem. Conhecer algo é ter consciência desse algo, dado que conhecimento pode ser entendido como a forma de consciência humana por meio da qual o homem representa intelectualmente o mundo. Ferraz Júnior (2008, p. 236) afirma, categoricamente, que “a realidade, o mundo real, não é um dado, mas uma articulação linguística mais ou menos uniforme num contexto social”.

Nesse contexto, é extremamente pertinente a afirmação de Leão (2005, p. 62):

A realidade social, o direito e o conhecimento não existem sem a linguagem. Isso posto, conclui-se que não há Ciência do Direito sem linguagem.

Sendo assim, claro está que o conhecimento se expressa por meio da linguagem e por ela é também constituído. Sobre o tema, são esclarecedoras as lições de Passos (2001, p. 10):

[...] o Direito, mais que qualquer outro saber, é servo da linguagem. Como Direito posto é linguagem, sendo em nossos dias de evidência palmar constituir-se de quanto editado e comunicado, mediante a linguagem escrita, por quem com poderes para tanto. Também linguagem é o Direito aplicado ao caso concreto, sob a forma de decisão judicial ou administrativa. Dissociar o Direito da linguagem será privá-lo de sua própria existência, porque, ontologicamente, ele é linguagem e somente linguagem.

Assim, o Direito se manifesta por meio da linguagem, apresenta-se por ela formalizado. Por isso, Direito e linguagem são interdependentes, uma vez que o primeiro se concretiza por meio dessa última; o direito se utiliza da linguagem para projetar-se no campo da realidade (condutas humanas). Sem linguagem não há como se falar em Direito, quer como direito positivo, quer seja a Ciência que se propõe a estudá-lo.

2.2.3 Texto normativo e norma jurídica

Norma jurídica, segundo Carvalho (2010, p. 277) “é uma expressão linguística, que, como tantas outras, não escapa do vício da ambiguidade, podendo ser usada nas mais diversas acepções”.

É comum entre os juristas o uso desse termo, indiferentemente, para se referir tanto aos textos normativos quanto ao seu conteúdo de significado. Não parece ser este o melhor caminho.

Texto normativo e norma são entidades distintas. Conforme as lições de Guastini (2005), o primeiro é qualquer documento elaborado por uma autoridade normativa; enquanto que norma jurídica é o sentido ou significado atribuído pelo intérprete aos enunciados constantes no texto normativo, é a significação que o intérprete do direito obtém dos textos do direito positivo.

Dito de outra forma: “normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos normativos”. (Ávila, 2009, p. 30).

As normas situam-se no plano imaterial das significações, construídas pelo intérprete em sua mente a partir dos textos normativos. De acordo com Carvalho (2008, p. 8):

A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados.

A norma jurídica, então, é um juízo, é o produto da atividade mental de interpretação, construção e estruturação de significações pelo intérprete.

Coelho (1982, p. 66) adverte: “a norma – produto do universo legislado – se não confunde com seus veículos, os *entes positivos* (leis, decretos-leis etc.)”.

Dessa forma, ao se considerar a norma como significação, como construção da interpretação humana, está-se admitindo que a norma não se encontra no plano físico do direito. Ela é produzida no intelecto do intérprete e, portanto, condicionada por seus referenciais culturais. Isso explica porque um mesmo texto normativo pode originar diversas normas.

Vale ressaltar que, como significação, as normas jurídicas não de ser, sempre, implícitas, dado que são produto da interpretação, e jamais serão

encontradas expressas em um texto normativo. A norma é implícita justamente por ser algo imaterial, construído no intelecto do intérprete.

Resta claro, dessa forma, que norma e texto normativo não se confundem, sendo este apenas o suporte físico para que o intérprete produza aquela.

2.3 NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE DIREITO FINANCEIRO E ORÇAMENTÁRIO

2.3.1 Atividade financeira do Estado

O homem, como ser social que é, para viver em sociedade precisou criar uma entidade superior, capaz de criar regras e aplicar sanções e coordenar a atividade de cada membro da comunidade para atingir determinados fins comuns a todos. Essa entidade é o Estado que, de acordo com Menezes (2005, p. 48), “é uma sociedade de homens, fixada em determinado território próprio e submetida a um governo que lhe é originário”.

Uma das finalidades do Estado é a promoção do bem-estar social, que é o bem comum dos cidadãos a ele subordinados, expresso na satisfação de suas necessidades fundamentais. Menezes (2005, p. 45) afirma que o Estado “visa a um elevado objetivo, resumido no *bem público*, em que se inclui a ordem e a felicidade sociais”.

Souza (2010, p. 234) define *bem comum* como “o Bem supremo da comunidade, o fim mais elevado das ações sociais do homem”.

Cabe ao poder político a escolha dessas necessidades coletivas, que serão tratadas como necessidades públicas. Essa escolha é política. Então, tudo aquilo que o Estado está obrigado a prestar, em decorrência da Constituição e de legislação infraconstitucional, configura necessidade pública.

Em tempos remotos, para adquirir os recursos necessários para arcar com as despesas exigidas para o cumprimento de suas finalidades, o Estado utilizava diversos meios, tais como guerras de conquista, extorsões de outros povos, doações voluntárias, fabricação de moedas metálicas ou de papel, exigência de empréstimos, rendas produzidas por seus bens e suas empresas, imposição de penalidades, dentre outros.

Com a evolução histórica das sociedades, o surgimento das nações civilizadas e elaboração da teoria do Estado moderno, os anseios particulares foram substituídos por necessidades públicas e o Estado passa a ser o ente responsável

por provê-las, tornando-se imprescindível uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. O Estado apresenta-se como o provedor das necessidades públicas.

Para tal, havia uma demanda de recursos financeiros a ser suprida. Daí, então, passou-se a justificar a invasão, pelo Estado, no patrimônio privado. O Estado necessita exercer certa atividade financeira, com o objetivo de obter os fundos necessários à consecução de seus objetivos. Aliás, a simples existência do Estado demanda um custo elevado, ante os recursos necessários à sua organização.

Dessa forma, o tributo² passou a ser a principal fonte de ingressos públicos para o financiamento das atividades estatais.

Como bem aponta Machado (2003, p. 36) “a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver”.

O conjunto de atos que o Estado pratica para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins, denomina-se *atividade financeira*.

Baleeiro (1984, p. 2) leciona que a “atividade financeira consiste, portanto, em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àqueloutras pessoas de direito público”.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2009, p. 2):

A atividade financeira do Estado consiste na obtenção de recursos (receitas), bem como em sua gestão e aplicação (despesas), de forma a garantir o funcionamento do aparelho estatal e a realização de suas metas, visando à satisfação das necessidades da coletividade. É eminentemente política, visando determinar qual objetivo vai ser perseguido prioritariamente pelo Estado, de acordo com seu Orçamento Público, uma vez que o Estado não pode atingir a todos simultaneamente.

Assim, para realizar seus objetivos, o Estado necessita de recursos e é por meio da atividade financeira que este angaria, gerencia e despense tais recursos.

² No presente estudo adotar-se-á a definição de tributo fornecida pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, que dispõe que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

2.3.2 Planejamento público

Meirelles (2010, p. 783) define:

Planejamento é o estudo e estabelecimento das diretrizes e metas que deverão orientar a ação governamental, através de um plano geral de governo, de programas globais, setoriais e regionais de duração plurianual, do orçamento-programa anual e da programação financeira de desembolso, que são instrumentos básicos.

Assim, pode-se dizer que o planejamento público é o conjunto de atos por meio dos quais o poder público define as metas e diretrizes que orientarão a obtenção, gestão e aplicação dos recursos públicos. Os planos são, em essência, normas-objetivo, isto é, normas que definem fins a alcançar.

Torres (2009) afirma que o Estado Orçamentário baseia-se no planejamento e utiliza o orçamento para fixar a receita tributária e patrimonial, redistribuir renda, prestar serviços essenciais à população, promover o desenvolvimento econômico e equilibrar a economia.

A Carta Magna de 1988 dispõe, *in verbis*:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º - A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

A temática deixou de ser tratada em leis administrativas ou sobre finanças públicas para ser tratada no capítulo “Princípios Gerais da Atividade Econômica” da Constituição Federal.

Na atual Constituição brasileira os dispositivos constitucionais que cuidam do planejamento público foram ampliados e aprimorados, em comparação com as Cartas Constitucionais anteriores. Conforme o art. 165 da Carta Magna de 1988, compõem o planejamento público as leis que disponham sobre: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. São os chamados instrumentos de planejamento público.

As leis orçamentárias são leis ordinárias, mas possuem especificidades que as distinguem das demais. Em geral, as leis permanecem vigentes enquanto

não forem substituídas ou revogadas por outras; contudo, as leis orçamentárias possuem vigência temporária, ou seja, produzem efeitos por período certo e determinado.

Conforme se depreende do texto constitucional, o Estado está obrigado a planejar as ações que devem levar ao bem-estar geral, já que os instrumentos de planejamento definem as diretrizes e metas governamentais.

Grau (2003, p. 264) salienta, com propriedade, que:

[...] a realização dos objetivos visados pelos planos nacionais e regionais de desenvolvimento é determinante para o setor público, porém meramente indicativa para o setor privado.

Claro está que não se trata de rejeitar o sistema de mercado, optando por uma economia dirigida; ao contrário, a iniciativa privada é livre para desempenhar suas atividades, ainda que não tenham qualquer relação com o planejamento estatal para gerar desenvolvimento e, por meio deste, o bem-estar geral. Não se pode olvidar que a Lei Fundamental consagra o princípio da livre iniciativa, que é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil.

A sistemática do planejamento orçamentário passou a ser obrigatória nas três esferas de governo com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Assim, pode-se dizer que o orçamento público é a peça técnica que demonstra as contas públicas, com a discriminação das receitas e despesas, para um período determinado.

Disciplinam o orçamento os arts. 165 a 169 da Carta Magna; a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal; e a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

O sistema orçamentário brasileiro é composto de três instrumentos básicos, quais sejam: a Lei Orçamentária Anual – LOA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e o Plano Plurianual – PPA, que devem se integrar e compatibilizar de forma harmoniosa.

Todos esses três instrumentos de planejamento decorrem projetos de lei de iniciativa privativa e exclusiva do chefe do Poder Executivo, ao qual também

compete enviar mensagem ao Legislativo para propor modificações nos projetos da lei do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual.

No Congresso Nacional, os projetos dos instrumentos orçamentários são apreciados na forma do Regimento Comum do Congresso Nacional – Resolução nº 1, de 1970 – CN, que disciplina o rito processual especial para a Lei Orçamentária Anual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Plano Plurianual, nos arts. 89 a 103.

De acordo com o Regimento Comum, para a apreciação da matéria é constituída uma comissão mista, composta por deputados e senadores, que contará com a colaboração das comissões permanentes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

Na forma do art. 166, § 5º da Constituição da República o Presidente da República poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos a que se refere este artigo enquanto não iniciada a votação, na comissão mista que analisa a proposta, da parte cuja alteração é proposta.

O Legislativo poderá propor emendas ao projeto apresentado pelo Executivo, que poderá vetar as emendas eventualmente aprovadas. Caso o chefe do Executivo vete alguma emenda, deverá comunicar o veto ao Congresso Nacional, que irá conhecer e deliberar sobre ele. Conforme o disposto no art. 66, § 4º da Constituição Federal, o veto do Presidente da República só poderá ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores, em escrutínio secreto.

Os Estados e Municípios possuem regulamentação própria sobre o trâmite dos instrumentos de planejamento no Legislativo.

Porto (2011, p. 104/105) adverte:

A Constituição Federal não admite a possibilidade de rejeição ao projeto de LDO, uma vez que o art. 57, § 2º declara expressamente que a sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias. O mesmo não ocorre em relação à LOA, já que o art. 166, § 8º, contempla a possibilidade de sua rejeição ou ainda veto presidencial. Diante da ausência de dotação orçamentária, a consequência é o exercício do governo por meio da abertura de sucessivos créditos especiais e suplementares sempre previstos em lei.

O Plano Plurianual, nos termos do art. 165, I, da Constituição Federal, se destina a estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração para as despesas de capital e outras delas decorrentes. Veicula, portanto, um planejamento de médio prazo. Torres (2009, p. 172) “é planejamento conjuntural para a promoção do desenvolvimento econômico, do equilíbrio entre as diversas regiões do País e da estabilidade econômica”. Sua finalidade é estabelecer os programas e as metas governamentais de longo prazo. Constitui um instrumento balizador da ação governamental que demonstra as intenções do governo para determinado período.

O instrumento plurianual deve ser compatibilizado com os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Carta Magna. O orçamento plurianual é lei formal e depende do orçamento anual para ter eficácia no tocante à realização de despesas. Assim, constitui uma programação que orienta o Executivo na execução dos orçamentos anuais, mas não vincula o Legislativo na elaboração das leis orçamentárias.

Na história recente, o plano plurianual ganhou destaque no cenário internacional, nos países membros da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico³, especialmente na Inglaterra, Suécia e Dinamarca e Nova Zelândia, onde há um interesse pela renovação desse plano plurianual, por meio de mecanismos como a estabilidade econômica e o controle do déficit público.

Quanto à União, até que sobrevenha legislação complementar, aplica-se a regra contida no art. 35, § 2º, I do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabelece que o Plano Plurianual tem vigência de quatro anos. O projeto de lei deve ser encaminhado pelo Executivo ao Legislativo até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro⁴ do mandato Presidencial (31 de agosto) e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa do mesmo exercício (15 de dezembro), ou seja, ele é editado no primeiro ano da gestão do chefe do Executivo Federal e alcança um ano da gestão subsequente. No Estado do Pará, nos termos do art. 204, § 2º da Constituição Estadual o Plano Plurianual

³ A OCDE é uma organização internacional, criada em 30 de setembro de 1967, da qual fazem parte Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, México, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslováquia, Suécia, Suíça e Turquia, cujo objetivo é promover políticas para melhorar a coesão econômica e social bem-estar das pessoas ao redor do mundo. (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. 200_).

⁴ No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, ou seja, cada exercício financeiro inicia no dia 1º de janeiro e termina em 31 de dezembro do mesmo ano.

será aprovado no primeiro ano de cada período de governo, submetido à apreciação da Assembleia Legislativa até o dia 31 de agosto e terá vigência de quatro anos.

Ressalte-se que o Plano Plurianual não é imutável durante sua vigência. Ele pode ser alterado por meio de lei, que deve obedecer aos mesmos procedimentos a que se submete a lei que o instituiu.

Conforme o art. 165, § 2º da Constituição Federal, a Lei de Diretrizes Orçamentárias objetiva detalhar as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária; e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. É um instrumento intermediário entre o Plano Plurianual e a Lei Orçamentária Anual, que antecipa as diretrizes, os parâmetros que devem orientar a elaboração da Lei Orçamentária para o período subsequente.

Trata-se, em síntese, de um plano prévio, baseado em ponderações econômicas e sociais, para posterior elaboração do orçamento anual.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem natureza formal. É simples orientação para a feitura do orçamento. Não cria direitos subjetivos para terceiros e nem possui eficácia fora da relação entre os Poderes do Estado. Assim como o Plano Plurianual, não vincula o Legislativo quanto à elaboração da lei orçamentária. Por não ser lei material, não retira a eficácia de leis tributárias nem daquelas que concedem incentivos.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 04 de maio de 2000, a Lei de Diretrizes Orçamentárias ganhou novas e importantes funções, quais sejam dispor sobre: a) o equilíbrio entre receitas e despesas; b) critérios e forma de limitação de empenho, na hipótese de ocorrência de arrecadação da receita inferior ao esperado, de modo a comprometer as metas de resultado primário e nominal ou de necessidade de se reconduzir a dívida consolidada de um ente federativo aos limites estabelecidos; c) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; e d) condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Além disso, conforme prescrito nos §§ 1º e 3º do art. 22 da Lei de Responsabilidade Fiscal, integrará o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Anexo de Metas Fiscais, no qual serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas às receitas, despesas, resultados nominal e

primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes; e o Anexo de Riscos Fiscais, no qual serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas e informadas as providências a serem tomadas caso os riscos se concretizem.

Assim, a Lei de Diretrizes Orçamentárias é o instrumento que serve de elo entre o Plano Plurianual e a Lei Orçamentária Anual, de forma a compatibilizar as diretrizes do Plano à estimativa das disponibilidades financeiras para determinado exercício.

À União, até que seja editada legislação complementar sobre a matéria, aplica-se a regra contida no art. 35, § 2º, II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina que o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá ser encaminhado pelo Executivo ao Legislativo até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa. O referido projeto é elaborado anualmente, tem validade para um exercício financeiro, deve ser encaminhado ao Legislativo até 15 de abril e devolvido para sanção do executivo até 30 de junho de cada ano. Consoante ao disposto no art. 204, § 4º da Constituição do Estado do Pará, a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve ser apresentada anualmente até o dia 30 de abril e apreciada pela Assembleia Legislativa até o dia 30 de junho.

Segundo o disposto no art. 165, § 5º da Constituição Federal, a Lei Orçamentária Anual compreenderá: o orçamento fiscal, referente aos Poderes do ente federativo, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público; e o orçamento de investimentos das empresas em que o ente federativo, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

A principal função da Lei Orçamentária Anual é o gerenciamento orçamentário e financeiro da Administração Pública, na busca do equilíbrio entre receitas e despesas, a partir dos parâmetros definidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias e em consonância com a programação do Plano Plurianual. É o plano de trabalho para o exercício a que se refere, a peça que prevê todas as receitas e fixa todas as despesas do ente estatal durante o período de um ano.

Trata-se de instrumento utilizado para implementação do conjunto de ações governamentais com vistas a proporcionar o bem-estar da coletividade.

O orçamento público é o instrumento pelo qual o governo estima as receitas que irá arrecadar e fixa as despesas que pretende realizar durante determinado tempo. Trata-se de uma peça de planejamento, que traduz em termos financeiros os planos e programas de trabalho para cada exercício financeiro.

Em decorrência do princípio da unidade, consagrado constitucionalmente, o orçamento é uno, embora possa aparecer em três documentos legais diferentes, que devem se harmonizar e se integrar.

O orçamento é lei formal. Trata-se de mera autorização do Parlamento para a prática de atos de natureza administrativa, sendo, na verdade, um plano de gestão, sem, no entanto, criar direito subjetivo e sem modificar as leis tributárias e financeiras.

A lei orçamentária difere das demais leis, caracterizadas por serem genéricas, abstratas e permanentes, pois é lei de efeito concreto para vigorar pelo período de um ano.

O orçamento público possui vários aspectos: político, o da destinação das verbas; econômico, porque manifesta a atualidade econômica; técnico, representado pelo cálculo das receitas e despesas; e jurídico, pois deve observar as normas atinentes à matéria.

Henriques (2009, p. 33) destaca, acertadamente, que:

O orçamento público há muito tempo deixou de ser peça de natureza contábil para se tornar um instrumento efetivo de controle da sociedade sobre as finanças públicas.

Da mesma forma que a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a Lei Orçamentária Anual também ganhou novas atribuições com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, quais sejam: a) demonstrar a compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias; b) prever reserva de contingência, cuja forma de utilização e o montante definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias, destinada a atender os passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos; e c) apresentar

todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão.

Para a União, até que sobrevenha legislação sobre a temática, aplica-se o art. 35, § 2º, III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina que o Projeto de Lei Orçamentária da União deverá ser encaminhado pelo Executivo ao Legislativo até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa, isto é, deve ser encaminhado ao Legislativo até 15 de abril e devolvido para sanção do Executivo até 30 de junho de cada ano.

Conforme o comando do art. 204, § 5º, da Constituição do Estado do Pará, o projeto de orçamento anual deverá ser submetido à apreciação da Assembleia Legislativa até 30 de setembro e aprovado até o final da sessão legislativa, que ocorre em 20 de dezembro.

Destaca-se que o art. 6º do Projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal, que autorizava a execução de até dois doze avos do total de cada dotação orçamentária, foi, acertadamente, vetado. Assim, se o Legislativo não devolver o projeto de lei orçamentária anual até o final da sessão legislativa, cabe ao chefe do Executivo promulgá-lo tal como o enviou ao Parlamento, sem levar em consideração eventuais emendas aprovadas ou em discussão.

Outra questão que merece destaque é a hipótese de omissão do Poder Executivo, caso não seja enviado ao Legislativo o projeto de lei orçamentária anual, no prazo estabelecido na Constituição Federal, ou nas Constituições Estaduais, ou na Lei Orgânica dos Municípios. Nessa situação, o Parlamento deverá considerar como proposta a Lei Orçamentária Anual vigente.

Contudo, na prática, o assunto tem sido tratado na Lei de Diretrizes Orçamentárias de cada ente político, mediante autorização para o Poder Executivo realizar a proposta orçamentária até sua aprovação pelo Legislativo, na base de um doze avos em cada mês. Essa prática, no entanto, estimula a inércia das Casas Legislativas.

Por fim, ressalta-se que as leis orçamentárias são interdependentes, devendo uma servir de base para a outra, face o princípio da unidade.

Assim, tem-se que o uso combinado do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual permite aos gestores públicos a administração responsável dos recursos públicos.

3 RENÚNCIA DE RECEITA

3.1 CONCEITO DE RECEITA

De acordo com Rosa Júnior (2003) receita pública é o ingresso de dinheiro nos cofres públicos, de modo permanente no patrimônio estatal e que não esteja sujeito à condição devolutiva ou correspondente baixa patrimonial.

Segundo o Manual de Procedimentos da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (2004), receitas públicas são todos os ingressos de caráter não devolutivo auferidos pelo Poder Público, de qualquer ente federativo, para a alocação e cobertura das despesas públicas.

Baleeiro (1984, p. 116), receita pública é “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

Machado Segundo (2009) leciona que, quando houver o ingresso nos cofres de uma entidade do Poder Público de quantia nova, que se incorpore ao patrimônio do ente que a recebe, crescendo-o, pode-se falar em receita pública.

Assim, o ingresso de valores nos cofres públicos, para ser considerado como receita, deverá atender aos seguintes requisitos: integrar-se de modo permanente no patrimônio do ente público; não estar sujeito a condições de devolução; e crescer o patrimônio de um elemento novo.

3.2 DEFINIÇÃO DE RENÚNCIA DE RECEITA

Fixado, então, o conceito de receita pública, é necessário estabelecer o que pode ser considerado renúncia de receita.

Um ponto de partida para a definição de renúncia de receita é o § 1º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que dispõe:

§ 1º - A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Primeiramente, é necessário esclarecer se a enumeração do dispositivo legal acima citado é taxativa ou exemplificativa.

Segundo Figueiredo (2009) o elenco do § 1º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal não é exaustivo, justamente porque a própria lei estabelece

que qualquer outro benefício que corresponda a tratamento diferenciado deve ser entendido como renúncia de receita. Silva (2009) também afirma que qualquer outra modalidade que acarrete a diminuição da capacidade arrecadadora do Estado em benefício do contribuinte, é considerada como renúncia de receita.

Dessa forma, qualquer outra modalidade de exoneração tributária que venha a ser criada, por lei, ainda que não prevista expressamente no rol da Lei de Responsabilidade Fiscal, têm reflexo direto no equilíbrio das contas públicas e não há lógica em não considerá-la como renúncia de receita. Trata-se de interpretação com base no princípio do equilíbrio entre receitas e despesas, fundamental à gestão fiscal responsável.

Assim sendo, o conceito de renúncia de receita não deve se esgotar naquele fornecido pelo diploma legal em comento, que deve apenas servir de baliza ao intérprete, já que a função de fornecer conceitos é precipuamente da ciência do Direito.

Nascimento (2011, p. 135) afirma que: “exprime a expressão renúncia de receita a desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para sua instituição”.

Segundo Andreazzi et al. (2010), a Secretaria da Receita Federal do Brasil considera como benefício tributário toda a desoneração que, cumulativamente, satisfaça os seguintes requisitos: a) reduza a arrecadação potencial; b) aumente a disponibilidade econômica do contribuinte; e c) constitua, sob o aspecto jurídico, uma exceção à norma que referencia o tributo ou alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes.

Renúncia de receita, então, consiste na abdicação, total ou parcial, pelo ente federativo competente, de recolher o produto de tributos, isto é, de aplicar o regime impositivo geral, com o escopo de incentivar ou favorecer determinados setores, atividades, regiões ou agentes da economia, pessoas físicas ou jurídicas e atender a reclamos superiores da política econômica ou social.

A renúncia compreende benefícios que correspondam a tratamento diferenciado de contribuintes, ou seja, casos em que não se aplique o regime impositivo geral e em que haja abdicação do recolhimento do produto de tributos.

Trata-se de perdas na arrecadação tributária em decorrência dos diversos tipos de benefícios fiscais concedidos pelo poder público.

Nada mais é do que a utilização de tributo com fim extrafiscal, por meio da alteração de elementos da sua estrutura, com a finalidade de alcançar objetivos de ordem econômica, social ou político-administrativa distintos das finalidades fundamentais daquele tributo.

A Carta Magna, no art. 165, § 6º, além das isenções, anistias, remissões e subsídios, estabelece três modalidades de benefícios, quais sejam: benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Ocorre que, apenas os benefícios tributários podem ser considerados como renúncia de receita, isso porque apenas esses correspondem à abdicação do Fisco de aplicar o regime tributário geral, importando em renúncia de tributos.

No Brasil, em razão da terminologia utilizada no texto constitucional, ao invés de *gasto tributário* fixou-se a expressão *benefício tributário*. No âmbito jurídico, tradicionalmente, tem-se empregado os termos *gasto tributário*, *benefício tributário* e *benefício fiscal* como sinônimos e assim serão utilizados no presente trabalho.

Como bem leciona Oliveira (2009), nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal as concessões de natureza geral não são consideradas como renúncias de receita. Para tanto é necessário que a incidência liberadora não se materialize de forma generalizada a todos os contribuintes, mas de modo tópico, atingindo apenas algum ou alguns deles.

Destarte, a norma de incidência tributária representa o tratamento empregado aos contribuintes em geral, enquanto as renúncias de receita aplicam-se a um grupo restrito de contribuintes ou até mesmo a apenas um contribuinte, implicando em tratamento preferencial.

Cumprido ressaltar que o conceito de renúncia de receita tributária acima exposto é aquele fornecido pela ciência do Direito. Contudo, é possível que o ordenamento jurídico considere como renúncia institutos que não se enquadrem em tal definição, mas que, por força da legislação, são considerados como tal, contrariando a boa técnica jurídica. Esse é o caso dos subsídios, que será melhor explicado adiante.

3.3 A DOUTRINA DO GASTO TRIBUTÁRIO OU TAX EXPENDITURE

A concessão de benefícios fiscais é uma prática tão antiga quanto a própria existência dos tributos. Contudo, o estudo jurídico desse instituto ainda é incipiente.

A definição das receitas renunciadas como verdadeiros *gastos tributários* é resultante de uma nova ótica de análise das contas públicas, de acordo com a qual a receita tributária deve ser considerada em seu potencial máximo, de forma a refletir a realidade do poder tributário do Estado.

Os técnicos e estudiosos do mundo inteiro observaram que as finanças públicas podem ser afetadas tanto pelos gastos diretos efetuados pelo Estado quanto pelas renúncias de receita. Por isso, equiparam as perdas de arrecadação decorrentes de renúncias aos gastos governamentais, mas com a especificidade de serem efetuados por intermédio do sistema tributário.

O responsável pela formulação do conceito de *tax expenditure* foi o norte-americano Stanley Surrey. A origem desse termo remonta a um discurso proferido pelo autor em 15 de novembro de 1967 (Surrey, 1967, p. 326-340 *apud* Henriques, 2009, p. 28). O estudioso observou que os dispositivos existentes nas normas sobre o imposto de renda que continham deduções, isenções e demais benefícios tributários, eram uma forma de assistência financeira governamental, pois que essas provisões não integravam a estrutura do imposto de renda, constituindo-se em gastos realizados pelo governo, por meio do sistema tributário, que eram concretizados pela redução na carga tributária e não por meio de desembolso direto pelo Estado. Para o autor, um claro entendimento sobre os gastos tributários é essencial para compreender o total do impacto dos gastos governamentais, tanto na economia quanto com grupos específicos de pessoas e negócios.

De acordo com McDaniel e Surrey (1985), em 1968 foi publicado o primeiro orçamento de gasto tributário dos Estados Unidos. Desde então, o conceito de gasto tributário tem se expandido rapidamente. Ainda conforme os mencionados autores, em 1974 o conceito de gasto tributário passou a integrar o processo orçamentário do Congresso americano e, dessa forma, todos os orçamentos após 1975, contém uma análise especial intitulada *Gastos Tributários*, que descreve o conceito de gasto tributário e apresenta uma tabulação detalhada do impacto financeiro de tal gasto.

O conceito também começou a atrair atenção internacional. Ainda segundo McDaniel e Surrey (1985), em 1976 e 1977 as duas maiores organizações de imposto internacional – a *International Fiscal Association*⁵ e o *International*

⁵ A *International Fiscal Association* – IFA é uma organização não governamental criada em 1938, com sede na Holanda, que lida com questões fiscais. Seu objeto é o estudo e aprimoramento do Direito

*Institute of Public Finance*⁶ – tornaram o conceito de gasto tributário o principal assunto de seus encontros anuais.

McDaniel e Surrey (1985) relatam, ainda, que, em 1979, o governo canadense publicou uma análise de seus gastos tributários; que, entre 1980 e 1983, vários países passaram a desenvolver orçamentos de gastos tributários e que, em 1984, estudiosos fiscais de seis países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE concluíram o primeiro estudo comparativo de seus gastos tributários.

Esses fatos são exemplos do rápido crescimento e reconhecimento do conceito de gasto tributário. Segundo Henriques (2009, p. 30), atualmente vários países, tais como Alemanha, Austrália, Bélgica, Holanda, Canadá, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Portugal, Brasil, Suíça e Suécia aplicam sistematicamente o conceito de gasto tributário em suas peças orçamentárias. Em tais países há uma preocupação em calcular o montante das renúncias e, conseqüentemente, o potencial máximo de arrecadação e em divulgar tais informações nos instrumentos de planejamento.

Segundo Bordin (2003, p. 4):

A Alemanha e os Estados Unidos foram os primeiros países a divulgar informações sobre as renúncias fiscais, no fim da década de 1960. Hoje, a declaração de renúncias fiscais é uma exigência legal em pelo menos nove países da OCDE (Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Espanha, Estados Unidos, França, Grécia e Portugal).

Embora se realizassem quantificações pontuais das renúncias de receitas desde o início do século XX, como ocorreu no Rio Grande do Sul a partir da reforma tributária estadual de 19031, o debate na Constituinte de 1988 deu a elas no Brasil a nova dimensão adquirida no contexto internacional.

O Brasil faz parte desse seleto grupo de países cuja legislação determina a mensuração e a divulgação do impacto dos gastos tributários.

McDaniel e Surrey (1985) advertem que uma vez que um país se volta para a presença de gastos tributários em seu sistema de impostos, ele fica ciente que somente por meio da atenção a esses gastos pode controlar sua política orçamentária, bem como sua política tributária. Esta conscientização, por vezes, leva

das Finanças Públicas e dos aspectos financeiros e econômicos da tributação. (International Fiscal Association, 200_).

⁶ O *International Institute of Public Finance* – IIPF, fundado em Paris em 1977, é uma organização mundial de economistas das finanças públicas, cujo objetivo é o estudo e a pesquisa sobre temas econômicos de políticas públicas. (International Institute of Public Finance. 200_).

a novos entendimentos às maneiras pelas quais o conceito afeta tanto a substância da política fiscal como os processos políticos pelos quais essa política é formulada.

Para Surrey (1973 *apud* Bordin, 2003) *gasto tributário* é o termo usado para descrever as disposições especiais existentes nos impostos que configuram gastos governamentais para alcançar objetivos econômicos e sociais.

O conceito de gasto tributário considera que as preferências tributárias são realmente programas de gastos e, conseqüentemente, assistência do governo efetivada por meio do sistema tributário.

McDaniel e Surrey (1985, p. 3), no tratado que escreveram sobre a temática, ensinam que:

O conceito de *tax expenditure* postula que o imposto de renda é composto de dois elementos distintos. O primeiro elemento consiste em disposições estruturais necessárias para implementar um imposto de renda normal, como por exemplo, a definição de lucro líquido, a especificação das regras de contabilidade, a determinação daqueles que estão sujeitos ao imposto, a determinação do calendário das tarifas e o nível das isenções e a aplicação do imposto nas transações internacionais. Estas provisões compõem os aspectos de aumento de renda do imposto. O segundo elemento é composto dos tratamentos preferenciais encontrados em todo imposto de renda. Essas disposições, denominadas de incentivos fiscais ou subsídios fiscais, são desvios da estrutura normal do imposto e se destinam a favorecer determinada indústria, atividade, classe ou pessoas. Elas assumem várias formas, como por exemplo, exclusões permanentes da renda, deduções, diferimentos das obrigações fiscais, créditos contra o imposto ou tarifas especiais. Independentemente da sua forma, esses desvios da estrutura normativa do imposto representam gastos do governo com as atividades ou grupos favorecidos, efetuados por meio do sistema tributário e não por meio de subsídios, empréstimos ou outras formas de assistência governamental.

Posto de modo diferente, sempre que o governo decide conceder assistência monetária para uma atividade ou grupo, ele pode escolher entre um amplo leque de métodos, tais como concessão ou subsídio direto do governo; um empréstimo do governo, talvez com uma taxa de juros abaixo do mercado; ou um empréstimo privado garantido pelo governo. Ou o governo pode usar o sistema tributário e reduzir os impostos devidos pela adoção de uma exclusão especial, dedução ou outra coisa do gênero para atividades ou grupos favorecidos. (Tradução da autora).

Surrey (1973, *apud* Henriques, 2009) adverte que a *linguagem tributária* que reveste os benefícios fiscais é enganadora. Ela pode parecer perfeita em sua técnica de conceder auxílio a grupos necessitados, mas, quando traduzida para a “linguagem de gastos”, pode-se chegar a conclusões bem diferentes.

Ao observar que a renúncia de receita pode afetar o equilíbrio fiscal tanto quanto as despesas diretas, Surrey concluiu que era necessário criar um ponto de ligação entre as despesas públicas e os efeitos ocasionados pelos benefícios

fiscais. O processo financeiro-orçamentário tradicional foi estruturado para controlar os valores já arrecadados pelo Estado. Como as renúncias de receitas não implicam num gasto direto, previamente quantificável monetariamente, é possível, apenas, a sua estimação, o que impede a sua aprovação prévia e quantificada pelo Legislativo. A forma encontrada para realizar essa ligação foi incorporar os efeitos dos benefícios fiscais ao processo orçamentário, por meio da quantificação, ainda que por estimativa, dos seus efeitos nos cofres públicos. Assim surgiu o conceito jurídico de *tax expenditure* ou gasto tributário, de natureza estritamente orçamentária.

Para Almeida (2000, p. 47):

Uma das grandes dificuldades que surge em um processo de elaboração de um orçamento de gastos tributários é a correta identificação daqueles vários dispositivos legais existentes, que acarretam menores níveis de arrecadação tributária que, de fato, objetivam prestar algum tipo de subsídio ao contribuinte.

Nesse sentido são esclarecedoras as lições de Torres (2006, p. 165):

A expressão “renúncia de receita”, equivalente a “gasto tributário” (*tax expenditure*), entrou na linguagem orçamentária americana nas últimas décadas e adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Surrey. Gastos tributários ou renúncias de receita são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda, etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc.).

Também são relevantes os dizeres de Bordin (2003, p. 23):

Em geral, o gasto tributário é todo tipo de tratamento preferencial e diferenciado que representa um desvio do sistema tributário base [...]. A renúncia se refere, portanto, ao montante de ingressos que o Fisco deixa de receber ao outorgar um tratamento impositivo que se afasta do estabelecido como caráter geral na legislação tributária.

Realmente, os benefícios tributários geram os mesmos efeitos financeiros que as despesas públicas, pois em ambos os casos há um gasto de recursos financeiros que foram ou seriam arrecadados pelo Estado.

Os gastos tributários, então, são aqueles que representam um desvio na estrutura normal do tributo, por meio de uma grande variedade de mecanismos que estabelecem um tratamento tributário mais benéfico a(os) contribuinte(s) beneficiado(s), acarretando um menor recolhimento de tributos. Esse desvio do

regime impositivo geral tem como resultado a manutenção da propriedade, pelo particular, de certos valores que, a princípio, seriam transferidos ao Erário.

Não se enquadram na definição de gasto tributário as desonerações e exclusões constantes na estrutura básica dos tributos, ou seja, na lei que os institui. Assim, a análise de gasto tributário exige um entendimento da estrutura normativa dos tributos para se determinar se a provisão é componente estrutural do tributo ou é um gasto tributário.

Henriques (2009, p. 32) ensina que, juridicamente, gasto tributário pode ser definido como “o enunciado quantitativo, de caráter estritamente orçamentário, do valor estimado da redução da receita pública ocasionada por um benefício fiscal em um determinado intervalo de tempo”.

Ressalta-se que esse conceito é uma ficção jurídica, por meio da qual foi possível interligar os conceitos de benefício fiscal e despesa pública, surgindo uma figura financeira nova, o gasto tributário. É uma ficção porque os gastos ocasionados pelos benefícios são virtuais, não se concretizam efetivamente, por se referirem a uma liberação virtual de créditos e a uma autorização de pagamentos imaginários, não suscitando movimentação financeira real. Trata-se de uma criação orçamental.

Essa forma de encarar os benefícios tributários como gastos assemelhados àqueles realizados explicitamente pelo governo e constantes no orçamento público é que é uma novidade.

A adoção pelo Congresso americano do conceito de gasto tributário em sua legislação orçamentária e o movimento de outros países para aplicar o conceito aos seus sistemas tributários – tudo isso ocorrendo no período aproximado de duas décadas – indicam que o conceito realmente possui um papel útil a desempenhar na política orçamentária e na política tributária.

McDaniel e Surrey (1985, p. 30) afirmam que:

Junto a esse uso expansivo, tanto nos Estados Unidos como internacionalmente, tem havido um crescimento no entendimento teórico e implicações do conceito. Esta implementação progressiva exige um estudo continuado por especialistas em tributo e orçamento, dentro e fora do governo. A tarefa de educar os contribuintes e seus representantes eleitos sobre o conceito de gasto tributário e os efeitos destes gastos na eficácia do orçamento e justiça fiscal é tanto necessária quanto contínua. (*tradução da autora*).

Por meio do conceito de *tax expenditure* criou-se uma nova figura financeira, a qual nada mais é do que uma forma de quantificar e contabilizar as receitas renunciadas pela concessão de benefícios tributários.

A partir dessa nova abordagem, que entende a renúncia de receita como gasto tributário, percebeu-se que este deve ser quantificado e controlado, tal e qual as despesas orçamentárias.

De acordo com Surrey (1973, *apud* Saxton, 1999) o orçamento dos gastos tributários é, essencialmente, uma enumeração dos incentivos e subsídios fiscais contidos no sistema tributário.

Apesar da utilização de benefícios fiscais ser uma prática bastante antiga e impactar diretamente as finanças públicas, Elcio Fiori Henriques (2009) afirma que a análise desse instituto pela ótica do direito financeiro é recente, tendo sido iniciada na segunda metade do século XX.

No Brasil, a preocupação com a quantificação e controle sobre os gastos tributários ganhou força com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que determina, em seu art. 165, § 6º, que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito das receitas renunciadas. Antigamente, essa figura era amplamente utilizada como elemento de política de desenvolvimento, sem nenhum controle sobre seus efeitos.

A Constituição da República, em seu art. 70, também instituiu a competência fiscalizatória dos órgãos de controle externo e interno para a fiscalização da aplicação das renúncias de receita.

A questão ganhou ainda mais notoriedade no cenário nacional com o advento da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que seguiu a tendência iniciada pela Carta Magna. A Lei de Responsabilidade Fiscal trata da renúncia de receita como gasto tributário ou *tax expenditure*, conforme a literatura internacional.

De fato, o equilíbrio fiscal almejado pelo diploma legal mencionado pode ser afetado tanto pela realização de despesas quanto pela renúncia indiscriminada de receita.

Nas lições de Bordin (2003), para que haja uma real compreensão e mensuração dos gastos governamentais a peça orçamentária deve elencar, além das despesas diretas ou explícitas, os gastos ocorridos em função de renúncias de receita, que possuem natureza implícita.

De acordo com a doutrina do *tax expenditure* é de fundamental importância a elaboração de um orçamento de gastos tributários de forma semelhante ao orçamento clássico para dimensionar as perdas de arrecadação decorrentes da concessão de benefícios fiscais.

Como bem aponta Henriques (2009) a alocação de recursos públicos por meio de benefícios fiscais não é submetida à aprovação legislativa de forma direta e quantificada, no processo orçamentário, visto que não é possível estabelecer, previamente, qual o valor total que deixará de ser arrecadado em consequência de determinado benefício, o que diminui o controle do Estado sobre suas finanças e dificulta o planejamento de forma responsável.

Justamente em razão dos efeitos que os benefícios fiscais podem ocasionar sobre o equilíbrio fiscal e pela necessidade de controle desses benefícios é que surge a doutrina do gasto tributário, como uma tentativa de integrar os efeitos dos benefícios que importem em renúncia de receita ao processo orçamentário. Essa integração permite a instituição de controles sobre as receitas renunciadas de forma similar aos relativos às despesas diretas.

3.4 MODALIDADES DE RENÚNCIA DE RECEITA

O § 1º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que o instituto da renúncia de receita compreende: a) anistia, b) remissão, c) subsídio, d) crédito presumido, e) isenção em caráter não geral e f) alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos.

Ressalta-se que, conforme já afirmado, o conceito de renúncia de receita não se esgota naquele fornecido pelo diploma legal em comento, que deve apenas servir de baliza ao intérprete, pois o rol da Lei de Responsabilidade Fiscal não é taxativo, já que considera como renúncia de receita qualquer outro benefício que venha a ser criado, por lei, que corresponda a uma exceção ao regime impositivo geral.

Convém destacar, ainda, que as renúncias de receitas são exceções ao regime impositivo geral. Assim, antes de adentrarmos nas exceções, faz-se necessário discorrer, ainda que sinteticamente, sobre a regra matriz de incidência tributária.

A regra matriz de incidência tributária, também chamada de norma tributária propriamente dita ou norma tributária em sentido estrito, é uma norma de

conduta que se destina a disciplinar a relação de tributação entre o Estado e os cidadãos a ele subordinados. É a norma que prescreve a incidência dos tributos. Na regra matriz estão presentes todos os elementos necessários à incidência tributária. A sua construção é obra do exegeta, por meio da interpretação dos enunciados prescritivos dos textos do direito positivo.

Carvalho (2010, p. 376) esclarece que:

Na expressão “regra matriz de incidência” emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta.

Carvalho (2007) ensina que a regra matriz, como norma que é, compõe-se de uma proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, que implica em uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do consequente. Assim, a regra matriz é formada de um antecedente (hipótese ou suposto ou descritor), que prevê um fato, em geral, de conteúdo econômico e de um consequente (prescritor) que estatui um vínculo obrigacional entre o Estado (ou quem lhe faça as vezes), como sujeito ativo, e uma pessoa (física ou jurídica, pública ou privada) como sujeito passivo. O primeiro ficará investido do direito subjetivo de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em pecúnia e, em contraposição, o sujeito passivo terá o dever jurídico de prestar aquele objeto.

Kzam Neto (2007) ensina que o comando da regra matriz prescreve o dever de pagar tributo e delimita hipoteticamente os critérios relativos a tal obrigação e a classe de eventos jurídicos como as circunstâncias materiais de tempo, de lugar e os sujeitos passíveis de se vincularem à prestação tributária.

Cabe à regra matriz prever, genérica e abstratamente, os critérios para identificação do evento a acontecer no mundo dos fenômenos e a conduta prevista. A regra matriz é geral porque se volta a destinatários indeterminados e é abstrata porque contém os critérios conceituais do evento ainda por acontecer no mundo dos fenômenos.

Entre a descrição factual e o regramento da conduta incide o laço imputativo (imputação deôntica). Se A ocorrer, deve-ser B. O dever-ser que une a hipótese à consequência, na arquitetura lógica da norma jurídica, recebe o nome de

conectivo deôntico ou operador deôntico ou, ainda, dever-ser interposicional, porque vem entre a proposição hipótese e a proposição consequente.

Na hipótese da regra matriz há um critério material (comportamento de alguém), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Enquanto que na consequência há um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Quando se une os critérios da hipótese e da consequência surge a norma jurídica na sua integridade constitutiva, já que as divisões são apenas metodológicas.

Carvalho (2008, p. 376/377) apresenta o esquema lógico de representação formal da regra matriz de incidência, vejamos:

$$N_{jt} \left\{ \begin{array}{l} H_t \equiv C_{m(v.c)} \cdot C_e \cdot C_t \\ \downarrow DS_n \quad \quad DS_m \\ \longleftrightarrow \\ C_{st} \equiv C_p (S_a \cdot S_p) \cdot C_q (b_c \cdot a_l) \end{array} \right.$$

Sendo que:

N_{jt} = norma jurídica tributária – regra-matriz de incidência

H_t = hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor

\equiv = equivalência

C_m = critério material da hipótese – núcleo da descrição fáctica

v = verbo

. = conectivo lógico conjuntor

c = complemento do verbo

C_e = critério espacial da hipótese – condicionante de lugar

C_t = critério temporal da hipótese – condicionante de tempo

C_{st} = consequência tributária, consequente, proposição consequente, prescritor normativo

C_p = critério pessoal do consequente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional

S_a = sujeito ativo da obrigação tributária, credor, sujeito pretensor

S_p = sujeito passivo da obrigação tributária, devedor

C_q = critério quantitativo da obrigação tributária – indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação

b_c = base de cálculo – grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário

a_l = alíquota – fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária

DS_n = dever-ser neutro – conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor \rightarrow e significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência

DS_n = dever-ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por \leftrightarrow , dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor.

Feitas as considerações, passa-se a analisar as modalidades de renúncia de receita existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

3.4.1 Anistia

O termo *anistia*, no Direito Tributário, é empregado com o sentido de perdão, de esquecimento a sanção, deixando o anistiado de receber a penalidade pela infração cometida.

De acordo com o Código Tributário Nacional, a anistia é uma forma de exclusão do crédito, a teor do art. 175, II, relativa a penalidades pecuniárias.

A denominação utilizada pelo Código – exclusão do crédito tributário – é criticada por parte da doutrina, pelo que é válido tecer alguns comentários sobre o assunto.

A doutrina que aceita a utilização desse termo entende que a exclusão do crédito ocorre quando, embora tenha ocorrido o fato gerador que faz nascer determinada obrigação tributária, o crédito correspondente não se constitui, em razão da ocorrência de uma das causas de exclusão do crédito tributário, previstas no art. 175 do Código Tributário Nacional. Conforme descreve Kzam Neto (2007, p. 188):

Através desta ótica, crédito tributário é o direito subjetivo do fisco exigir a prestação tributária, (está permitido exigir) que corresponderia ao dever subjetivo de cumprir a prestação (está obrigado a prestar), portanto considerado nesta visão como débito tributário. Certamente, esta proposição considera como fato jurídico tributário, a hipótese tributária descrita no antecedente da norma geral e abstrata, aquilo que é conhecido na concepção clássica do fato jurídico como “fato gerador”.

Essa concepção mais tradicional equivoca-se justamente por desconsiderar a natureza dos enunciados conotativos constantes na norma geral e abstrata, que se limitam a descrever hipoteticamente a prescrição de vínculo de direito. Contudo, as normas não incidem por força própria. Para que haja fato jurídico e a relação entre sujeitos de direito, necessária se faz também a existência de uma linguagem que relate o evento acontecido no mundo da experiência e linguagem que relate o vínculo jurídico que se instala.

Assim, não se pode falar em crédito tributário antes de sua formalização em linguagem competente na norma individual e concreta que certifica de quem cobrar e quanto cobrar, pois antes ainda não há obrigação efetivamente jurídica, o que se dá com o lançamento. Nesse sentido, ensina Kzam Neto (2007, p.190):

A incidência da norma de anistia sobre a norma tributária pode ocorrer tanto em momento anterior quanto em momento posterior à constituição do crédito tributário. A norma de anistia pode suprimir a sanção como efeito de antijuridicidade material, como também invalidar a sanção como consequência processual, e, ainda, pode anular a coação como execução coercitiva através do órgão do Estado. A norma de anistia extingue a sanção em todas as dimensões jurídicas em que ela se apresenta. Destas, a única que o crédito tributário não chega a ser constituído é o da relação jurídica de natureza material. A norma de anistia pode extinguir a sanção como efeito da antijuridicidade material, justificando esta norma, somente nesta hipótese, como “excludente do crédito tributário”. Mas o vocábulo do Código não abrange a sanção como consequência processual, e nem a coação como execução coercitiva através do aparelho do Estado.

Dessa forma, a expressão *exclusão do crédito tributário* é imprópria com relação ao instituto da anistia, pois não contempla todas as hipóteses nas quais a norma de anistia pode realizar sua incidência, uma vez que esse instituto pode se operar tanto antes da constituição do crédito tributário como depois desta e, nos casos em que opera antes da hipótese tributária ser relatada em linguagem competente, a obrigação jurídica sequer nasceu. Logo, não se pode excluir algo que ainda não existe.

Tecidos os comentários sobre a impropriedade do termo exclusão do crédito tributário quanto à anistia, passa-se a analisar o instituto em si.

A anistia consiste no perdão do pagamento de importância pecuniária decorrente de uma sanção imposta por normas tributárias. A norma de anistia prescreve a extinção da relação sancionatória, liberando o devedor do cumprimento da sanção.

O art. 180 do Código Tributário Nacional estabelece que a anistia abrange o perdão da infração e da sanção consequente. Contudo, novamente, o legislador careceu de rigor científico. Sanção e infração são entes distintos. A norma de anistia tributária incide sobre a norma sancionatória, extinguindo ou reduzindo a sanção tributária, mas não torna lícito o ilícito tributário.

Nos dizeres de Kzam Neto (2007, p. 204/205):

[...] o perdão da infração tributária, que competentemente passada em julgado ou não, torna-se impossível de ser objeto da incidência da norma de anistia tributária quando o legislador produz norma geral e concreta reduzindo ou cancelando a sanção tributária.

[...]

O fato do ilícito e a sanção compõem indissociavelmente a estrutura lógica da norma, não justifica, do ponto de vista científico, a postulação do legislador preterindo a científica incidência da norma de anistia sobre a sanção.

Assim, embora o Código Tributário Nacional prescreva que a anistia alcance a sanção e a infração tributária, utilizando-se as noções da ciência do Direito, verifica-se que a norma de anistia incide tão somente sobre a sanção, permanecendo a infração como ato ilícito.

Ademais, adota-se, aqui, a concepção desenvolvida tradicionalmente por Baleeiro (2003) de que a anistia abrange exclusivamente o perdão das sanções decorrentes do cometimento de infrações à legislação tributária e não engloba o perdão de tributos.

Por meio dessa modalidade de renúncia de receita o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo infrator da norma tributária e impede ou exclui a constituição do crédito tributário que a infração ensejaria.

A anistia extingue a relação jurídica sancionatória e dispensa o dever jurídico de arcar com a penalidade pecuniária correspondente. Contudo, esse fenômeno deixa intacta a relação jurídica tributária e em nada afeta a norma de incidência tributária.

Vale ressaltar que a anistia não abrange o crédito tributário decorrente da obrigação principal, que surge com a ocorrência do evento descrito na hipótese tributária⁷, mas apenas aquele oriundo de penalidades pecuniárias por infrações à legislação tributária.

A anistia engloba unicamente as sanções decorrentes de infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a conceda, pelo que possui nítido caráter retrospectivo.

Ademais, há que se dizer que o fato de uma conduta ter deixado de ser considerada ilícita por uma lei nova, não torna esta uma norma anistiadora.

A anistia, necessariamente, decorre de lei em sentido formal⁸ e, dessa forma, compreende-se no âmbito da reserva legal, pois, segundo o art. 97, VI, do Código Tributário Nacional, somente a lei pode estabelecer hipóteses de exclusão de créditos tributários. Essa norma denomina-se princípio da estrita legalidade tributária.

A lei anistiadora deve emanar do ente político que detenha a competência tributária para instituir o tributo a que se refere, de acordo com a repartição de competência tributária outorgada pela Constituição Federal, e vigorará apenas nos limites do território do ente federativo.

Adverte-se, ainda, que, por força do art. 150, § 6º, da Constituição Federal⁹, a anistia só poderá ser concedida mediante lei específica, que regule exclusivamente essa temática, de iniciativa do ente federativo competente para instituir e arrecadar o tributo. Sobre o tema são oportunas as lições de Baleeiro (2003, p. 907):

Assim, a Constituição consagra o princípio da exclusividade da lei tributária de modo que leis diversas, reguladoras de matéria estranha, como de Direito Civil, de Direito Administrativo, Comercial ou mesmo de Direito Tributário – mas que trate de tributo diferente daquele para o qual se dá a isenção ou a redução – não podem conceder remissões, anistias, incentivos

⁷ De acordo com Carvalho (2008, p. 275) hipótese tributária é “a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência”. É o que a doutrina clássica denomina de fato gerador.

⁸ O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que a concessão de anistia deve ocorrer por meio de lei formal STJ (2011) “Mandado de segurança”. Jurisprudência STJ, 15 de fevereiro de 2011.

⁹ § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

fiscais e outros benefícios tributários. As exonerações ou vêm previstas em lei específica que as regule exclusivamente ou em lei tributária, disciplinadora do correspondente tributo, que o favor legal exclui.

Por expressa disposição do art. 180 do Código Tributário Nacional a anistia não se aplica:

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.

Apesar do disposto no diploma legal acima transcrito, a experiência demonstra que já se registrou a concessão de perdão de multas aplicadas em razão da prática de crimes tributários, a exemplo do Decreto-Lei da União nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, que perdoou as sanções administrativas e penais relativas ao crime de sonegação fiscal decorrente de omissão de receitas ensejadoras de aumento patrimonial a descoberto de pessoas físicas, relativos a bens e valores incorporados ao patrimônio do contribuinte até 31 de dezembro de 1986.

Conforme o art. 181 do Código Tributário Nacional, a anistia pode ser de caráter *geral*, de forma a abranger as penalidades relativas a todos os tributos do território da entidade tributante e atingir todos os contribuintes indistintamente. Nessa hipótese, decorre diretamente da lei, independente de requerimento do sujeito passivo. Pode ocorrer, também, de forma *limitada* e se referir apenas:

Art. 181 – (.....)

- a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;
- b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
- c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;
- d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Quando em caráter restrito, a anistia é concedida por meio de ato da autoridade administrativa, mediante requerimento do interessado, que deve comprovar que preenche as condições exigidas e cumprir os requisitos previstos em lei para sua concessão, conforme o art. 182 do Código Tributário Nacional.

De acordo com o parágrafo único do art. 182: “o despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155”.

Apesar do enunciado do texto legal acima transcrito, parte da doutrina refuta o disposto no parágrafo único do art. 182 do Código Tributário Nacional. Para essa corrente, não existe nenhuma regra que determine expressamente que a anistia concedida em caráter geral não gere direito adquirido. Assim, o destinatário de uma norma geral e irrestrita de anistia adquire o direito de não voltar a cumprir sanção da qual tenha sido anistiado, ainda que essa anistia seja revogada posteriormente. A sistemática não pode ser outra no caso de anistia concedida em caráter não geral. Esse entendimento parece bem mais coerente.

Kzam Neto (2007, p. 247) discorre com propriedade sobre o tema:

Uma vez revogada ou ab-rogada a norma geral de anistia antes do prazo fixado na lei concedente ou mesmo não tendo ocorrido revogação ou ab-rogação, os efeitos irradiados pela norma de anistia, qual seja, a desobrigação do cumprimento da sanção, não poderá ser tornado nulo por nenhuma espécie de ato normativo.

A norma anistiadora incidiu sobre a relação jurídica tributária, produzindo efeitos mais favoráveis ao contribuinte infrator. Trata-se de aplicação analógica do art. 112 do Código Tributário Nacional, pois houve uma disposição legal menos gravosa e mais favorável ao contribuinte. Ademais, há que se compatibilizar as normas do Código Tributário com o disposto no art. 5º, XXXVI da Constituição Federal.

Jardim (2010) acrescenta que a imposição ou o perdão de penalidades tributárias são efetuados por meio de atos administrativos da categoria dos vinculados, atos estes que produzem direito adquirido e que não são suscetíveis de revogação. Sua eventual desaparecimento do mundo jurídico se dará por meio de invalidação, cassação ou caducidade, conforme o caso.

Não se pode olvidar que o Direito é um sistema que deve ser interpretado como um todo harmônico e coerente. Uma vez que a norma anistiadora faça incidir seus efeitos jurídicos para extinguir a sanção, os destinatários passam a ter direito adquirido. Entender de modo diverso seria contribuir demasiadamente para a insegurança jurídica.

A anistia pode ser *pura* ou *condicional*. A anistia é pura quando independe de contraprestação pelo beneficiado. Ao contrário, é condicional quando a lei impõe ao anistiado o cumprimento de determinada condição para fazer jus ao perdão.

Por derradeiro, cumpre informar que vários autores criticam o instituto da anistia por entenderem que esta prática acaba por consolidar uma postura negativa do contribuinte e incentivar a impontualidade. De fato, tal instituto, se utilizado com frequência, acaba por estimular a inadimplência, pois nenhum ônus será suportado pelo inadimplente.

Por expressa disposição do art. 14, § 1º, da lei de Responsabilidade Fiscal, a anistia é considerada como benefício fiscal que ocasiona a renúncia de receita.

Contudo, por determinação do § 3º do acima mencionado art. 14, não se considerada como renúncia de receita, para os fins da Lei Complementar nº 101/2000, a anistia relativa aos cancelamentos de débitos cujo montante seja inferior aos custos de cobrança pela Administração Tributária. Ressalta-se, porém, que para ciência do Direito a anistia de pequenas dívidas se enquadra perfeitamente à definição de renúncia de receita tributária. Porém, o legislador, por questões de administração de política tributária, decidiu por assim não considerar, especificamente para os fins do diploma legal em questão.

Deve-se destacar que a Lei de Responsabilidade Fiscal não determinou o requisito da discriminação para que a anistia seja considerada como renúncia de receita. Assim, a norma anistiadora sempre será considerada como benefício fiscal, ainda que beneficie a totalidade dos contribuintes.

3.4.2 Remissão

A remissão é uma das formas extintivas da obrigação tributária, nos termos do art. 156, IV, do Código Tributário Nacional.

Remissão significa perdão, indulgência, indulto. No Direito Tributário corresponde ao perdão que dispensa o pagamento do crédito tributário. Por meio da remissão, o Fisco renuncia ao direito de cobrar o tributo devido pelo contribuinte, bem como renuncia ao direito de ação para exigi-lo.

A remissão faz extinguir o direito subjetivo do Fisco de exigir a prestação do contribuinte e, em consequência lógica, desaparece também o dever jurídico do sujeito passivo.

A remissão em nada afeta a norma de incidência tributária, a regra matriz de incidência permanece intocada e a obrigação nasce regularmente para, somente após, ser extinta pela remissão.

Carvalho (2008) assevera que não há que se falar em remissão de crédito tributário sem que o laço obrigacional tenha sido constituído por meio da linguagem prevista, ou seja, sem que tenha havido o lançamento tributário ou, conforme o caso, da norma individual e concreta produzida pelo próprio sujeito passivo.

O art. 172 do Código Tributário Nacional estabelece:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Apesar do expressamente disposto no *caput* do referido dispositivo legal, Baleeiro (2003) adverte que, por meio de interpretação realizada à luz da Emenda Constitucional nº 03, de 1993, a lei não pode mais conceder à autoridade administrativa a faculdade de remitir de forma indeterminada e discricionária, segundo dispõe o Código, sem definir precisamente a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos do seu alcance.

De fato, seria uma burla ao texto constitucional, que exige para a concessão de remissão existência de lei específica que regule exclusivamente a matéria, se a lei permitisse que a autoridade administrativa, discricionariamente, estipulasse as circunstâncias em que se concederá a remissão. Na realidade, a autoridade administrativa não pode agir discricionariamente e deve conceder a remissão vinculada aos termos em que a lei autorizou.

Jardim (2010) acrescenta que o ato de cobrança ou perdão de crédito tributário se efetua por meio de ato administrativo vinculado, portanto não sujeito aos critérios de conveniência e oportunidade do administrador.

O parágrafo único do art. 172 do Código Tributário Nacional dispõe que o despacho concessivo da remissão em caráter não geral, não gera direito adquirido e é passível de revogação. Contudo, pelas mesmas razões sustentadas no presente estudo quando da análise do instituto da anistia, entende-se que, uma vez irradiados os efeitos da norma remissiva, estes não poderão ser tornados nulos por nenhuma espécie de ato normativo.

Conforme o próprio Código Tributário Nacional menciona, a remissão pode ser total ou parcial.

A remissão assemelha-se à anistia. Os dois institutos são parecidos, mas estão subordinados a regimes jurídicos distintos. Na remissão extingue-se o crédito tributário relativo ao tributo devido pelo sujeito passivo. Por meio da anistia, o Estado perdoa a sanção decorrente da prática de ilícito tributário.

A remissão, obrigatoriamente, decorre de lei em sentido formal – princípio da legalidade tributária – e, por essa razão, compreende-se no âmbito da reserva legal, pois, conforme o art. 97, VI, do Código Tributário Nacional, somente a lei pode estabelecer hipóteses de extinção de créditos tributários. A lei que disponha sobre remissão deve emanar do ente político que detenha a competência tributária para instituir o tributo a que se refere, de acordo com a repartição de competência tributária outorgada pela Constituição Federal, e vigorará apenas nos limites do território do ente federativo.

A Constituição Federal, em seu art. 150, § 6º, estabelece que a remissão só pode ser concedida por meio de lei específica que regule exclusivamente a matéria, pelas mesmas razões expostas nos comentários efetuados quando da análise do instituto anistia.

Por expressa determinação do art. 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, a remissão é considerada como benefício fiscal que implica em renúncia de receita. Porém, a remissão relativa aos cancelamentos de débitos cujo montante seja inferior aos custos de cobrança, por força do § 3º do acima mencionado art. 14, não se reputa como renúncia de receita, para os fins da Lei Complementar nº 101/2000. Contudo, para ciência Direito a remissão de pequenos montantes se enquadra perfeitamente à definição de renúncia de receita tributária.

A Lei de Responsabilidade Fiscal não determinou o requisito da discriminação para que a remissão seja classificada como renúncia de receita. Portanto, ainda que beneficie a totalidade dos contribuintes, a norma concessiva de remissão será considerada como benefício fiscal.

3.4.3 Subsídio

Subsídio deriva da palavra latina *subsidium*, que significa reforço, auxílio. Para Nascimento (2011, p. 141) subsídios são “ações que buscam socorrer determinadas situações em que o Estado entenda imprescindível ao cumprimento de seus desígnios constitucionais, que é de satisfação das necessidades públicas”.

Subsídio, então, é todo auxílio, prestado pelo Estado a determinados setores da economia, com o fim de estimulá-los, de corrigir distorções do mercado, facilitar a concorrência ou incentivar a produção e/ou consumo de determinados bens e serviços. Segundo Torres (1999, p. 368) os subsídios visam “precipuaemente, a influir na formação de preços e a incentivar a produção de determinados bens”.

Na realidade, esse instituto é pouquíssimo explorado pela doutrina nacional e, na maioria das vezes, é erroneamente utilizado como sinônimo de benefício em sentido amplo, quando, na verdade, o subsídio é uma das formas de benefício fiscal.

Segundo Souto (2000), os subsídios podem ser simples ou condicionados a imposições de exigências pela Administração. Podem também serem concedidos anteriormente ao exercício da atividade ou posteriormente a esta, neste caso como prêmios pela atividade já exercida. E, ainda, os subsídios podem ser periódicos ou não periódicos, conforme sejam concedidos regularmente ou não.

Vale lembrar que a concessão de subsídios em âmbito nacional não pode ferir a legislação internacional de que o Brasil seja signatário.

A Constituição Federal, em seu art. 150, § 6º, estabelece que o subsídio só pode ser concedido por meio de lei específica que regulamente exclusivamente a matéria, pelas razões já expostas no estudo do instituto da anistia.

Por força do art. 14, § 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, o subsídio é considerado como benefício fiscal que acarreta renúncia de receita. A Lei Complementar nº 101/2000 não determina o requisito da discriminação para que o subsídio seja considerado como renúncia de receita.

Apesar de a Lei de Responsabilidade Fiscal considerar o subsídio como benefício tributário que importa em renúncia de receita, verifica-se uma clara imprecisão científica do legislador.

Para que se considere que o benefício importa em renúncia de receita é necessário o atendimento cumulativo dos seguintes requisitos: a) a redução da arrecadação potencial; b) o aumento da disponibilidade econômica do contribuinte; e c) a constituição, sob o aspecto jurídico, de uma exceção à norma que referencia o tributo.

Ora, os subsídios não preenchem os requisitos da redução da arrecadação potencial e da exceção à norma que referencia o tributo. Não reduzem a arrecadação porque nela não geram nenhum efeito, pois seus reflexos não incidem sobre os tributos, já que não guarda relação com estes. Justamente por não estarem relacionados com os tributos é que os subsídios não representam uma exceção à norma que referencia o tributo. Na verdade os subsídios constituem um elemento da despesa pública e não da receita.

Apesar dos subsídios constituírem uma espécie de benefício utilizado internacionalmente com o intuito de auxiliar o desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos, regiões desfavorecidas e grupos de contribuintes, resta claro que não constituem renúncia de receita, pois não afetam a arrecadação, não se constituem gastos realizados pelo sistema tributário, mas sim em despesas efetuadas diretamente pelo Estado por meio do orçamento e em concessões de crédito em condições especiais.

Segundo Broliani (2004, p. 16):

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.

Embora os subsídios e os benefícios tributários sejam figuras juridicamente distintas, os resultados financeiros para o particular e para o Erário público são semelhantes, pois em ambos os institutos há uma concessão de vantagem financeira, resultando no enriquecimento do contribuinte e no

empobrecimento do ente público. Assim, faz-se imprescindível a existência de mecanismos de controle à concessão de subsídios similares àqueles das renúncias de receita.

Contudo, a instituição de benefícios tributários e de subsídios é substancialmente distinta, já que os primeiros são aprovados pelo Legislativo, como qualquer outra norma de matéria tributária, e os últimos são aprovados no processo legislativo orçamentário.

Destarte, apesar dos subsídios não se amoldarem ao conceito doutrinário de gasto tributário, o legislador dispôs expressamente que, para os fins da Lei de Responsabilidade Fiscal, esse benefício é considerado como renúncia de receita.

3.4.4 Crédito presumido

O crédito presumido é uma técnica extrafiscal de exoneração tributária, que visa diminuir o montante de tributo a pagar. Em suma, constitui-se na permissão legal de abatimento do valor da obrigação tributária de certas quantias, que são chamadas usualmente de créditos.

Ressalte-se que, o vocábulo *crédito* é utilizado em sentido impróprio, dado que o *crédito de tributo* não gera direito de crédito contra o Fisco, mas apenas a redução do valor de tributo a ser arrecadado. É mero elemento a se considerar no cálculo do montante de tributo a pagar.

Essas atribuições de créditos são fictícias, considerando que não são créditos propriamente ditos e atuam tanto no processo de apuração ou extração do imposto final, quanto por subtração direta do imposto a pagar, e implicam na redução do *quantum* do imposto.

É importante não confundir as apropriações de créditos que correspondem à sistemática regular do *quantum* tributário com as atribuições de créditos conferidas a título de exonerações tributárias.

Coelho (1982, p. 161) tece apropriados comentários sobre a temática:

É mister, contudo, não confundir as deduções e as apropriações de créditos que correspondem à sistemática normal de apuração do quantum tributário com as deduções e atribuições de créditos, concedidos a título exonerativo, sem que sejam *deduções naturais ou créditos legítimos*, por isso que são *“presumidos”, “fictos”*.

Assim, no sistema de apuração dos tributos há algumas atribuições de créditos que são atinentes à natureza jurídica do tributo, enquanto outras existem ficticiamente, por razões extrafiscais. O crédito presumido se amolda a essa última hipótese.

Coelho (1982, p. 165) adverte, ainda:

De igual maneira, não há confundir, na província dos impostos não-cumulativos, os créditos fiscais (dedutíveis), concedidos para ajustar a tributação à não cumulatividade, com os créditos fiscais concedidos como incentivo, igualmente redutores do imposto a pagar. Na apuração do imposto a pagar, os créditos fiscais deduzidos por consubstanciarem imposto já pago nas operações anteriores, expressam um fato absolutamente lógico e normal. Outros créditos, porém, por isso que são presumidos (não reais) traduzem técnicas de redução do imposto a pagar, *diferentes das reduções diretas de bases de cálculo ou de alíquotas*. Uma coisa é o legislador dizer que a base cálculo do ICM nas saídas de batatas, ao invés de ser 100%, é de 10% do valor da operação e outra, manter como base de cálculo do ICM o valor da operação mas conceder aos bataticultores, mensalmente, um crédito fiscal presumido equivalente a 90% do valor das operações tributáveis. Em termos econômicos, é claro, o efeito é idêntico. Perante a política fiscal, as técnicas são diferentes (e se localizam no *mandamento das normas de tributação*).

Assim, também não se deve confundir o crédito presumido com o crédito decorrente da não cumulatividade de certos tributos, pois embora economicamente acarretem o mesmo efeito, trata-se de institutos jurídicos diferentes. A regra da não cumulatividade não se enquadra no conceito de benefício fiscal, pois é parte integrante da norma tributária de referência de certos tributos e constitui a forma regular de apuração do valor devido.

Henriques (2009, p. 181) adverte que:

Entretanto, como ocorre com as deduções, é possível encontrar a instituição de regras que, embora mascaradas sob a sistemática da não cumulatividade, determinam a possibilidade de créditos de tributo em situações não abrangidas pelo mandamento constitucional. Tais normas, ao contrário das demais, são outorgadas por livre vontade do Ente político detentor da competência tributária, encaixando-se no conceito de “benefícios fiscais” e acarretando o aparecimento de renúncia de receita.

De tal modo, para que se possa identificar, com precisão, quais créditos que são efetivamente decorrentes da sistemática da não cumulatividade e, ao contrário, quais créditos apenas se mascaram sob essa forma, é necessário o conhecimento preciso sobre a estrutura jurídica do tributo, prévia à norma de incidência.

É importante salientar que os créditos presumidos podem implicar tanto na redução do *quantum debeatur* quanto na sua oclusão, caso em que não haverá tributo a pagar, pois os créditos superarão os débitos.

O enunciado do art. 14, § 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal deixa claro que o crédito presumido se enquadra no conceito de benefício fiscal e ocasiona a renúncia de receita, visto que é um desvio na norma de referência do tributo. A Lei de Responsabilidade Fiscal não determinou o requisito da discriminação para que o crédito presumido seja considerado como renúncia de receita. Assim, a norma que institua crédito presumido sempre será considerada como benefício fiscal, ainda que beneficie a totalidade dos contribuintes.

3.4.5 Isenção em caráter não geral

Ao longo do tempo, várias correntes doutrinárias foram desenvolvidas sobre o instituto da isenção. Destacar-se-á, a seguir, as de maior aceitabilidade no âmbito nacional.

A doutrina mais tradicional qualifica a isenção como um *favor legal de dispensa do pagamento do tributo devido*. Para essa doutrina o fato jurídico ocorre normalmente e se estabelece o vínculo obrigacional; contudo, a autoridade legislativa desonera o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de efetivar a prestação tributária, por meio de dispositivo expresso em lei. Segundo Sousa (1975, p. 97), que é signatário dessa doutrina: “na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa seu pagamento”. Assim, a norma concessiva de isenção dispensa o pagamento do débito tributário.

Segundo esse raciocínio, o fenômeno da isenção se materializa em dois momentos: um primeiro momento de incidência jurídica da tributação, que faz surgir a obrigação tributária e seu respectivo crédito; e um segundo momento de incidência da regra jurídica da isenção, que incide para dispensar o sujeito passivo do pagamento do tributo isentado.

Essa tese é insustentável e parte do pressuposto de que haveria a incidência da regra matriz, surgiria a obrigação tributária e, em seguida, haveria a desoneração do contribuinte por força da norma isencional, por meio da exclusão do crédito tributário. Dessa forma, a norma concessiva de isenção permaneceria latente, aguardando a ocorrência do evento para que este fosse juridicizado pela norma tributária, para, somente depois, desjuridicizar o evento como ensejador de

tributo e transformar o fato como isento. Tal concepção atribui à dinâmica da atuação de normas qualidades que elas verdadeiramente não possuem, uma vez que esse pensar implicaria em admitir que há uma cronologia na atuação de normas vigentes em determinado sistema e, ainda, importaria admitir que a regra matriz de incidência tributária é mais veloz do que a norma isencional e atingiria primeiro o evento, juridicizando-o, para que, apenas depois, se operasse a isenção.

Há também uma corrente que afirma que o fenômeno da isenção nega a existência da relação jurídica tributária, ou seja, a regra isencional incide para que a tributação deixe de incidir. Por meio da isenção se excluem determinados fatos da hipótese de incidência de um tributo. Assim, as isenções seriam como *hipóteses de não incidência legalmente qualificadas*.

Também essa teoria incorre em erro, pois ao aceitar que a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir, concede maior celeridade ao preceito isencional, ao supor que esta atingiria o evento antes do que a norma do tributo. Ou seja, segundo essa ótica, apenas inverteu-se a ordem do processo descrito na isenção como favor legal, pelo que permanece aplicável a crítica àquela concepção doutrinária.

Outra vertente classifica a isenção como *fato impeditivo*. A regra isencional teria o condão de impedir que certas situações fossem atingidas pelo impacto da norma que institui o tributo. De acordo com essa tese, o antecedente da regra isencional seria mais complexo do que o suposto da norma de incidência tributária, argumento esse que, de fato, não se confirma. Em verdade, as hipóteses de dos preceitos de isenção são mais restritas e atingem apenas algumas pessoas, situações ou coisas que se encontram previstas de forma genérica na norma que institui o tributo. Além disso, essa concepção incorre em impropriedade terminológica, pois define uma entidade normativa pela alusão a um fato, mesclando o plano da linguagem prescritiva do direito com a realidade social que ela busca disciplinar.

Tendo em vista que nenhuma das teorias acima expostas confere uma descrição apropriada do fenômeno da isenção, uma corrente mais moderna se desenvolveu na tentativa de conceituar o instituto de forma mais coerente. Para tal, primeiramente, convém observar que as isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento, ou seja, trata-se de regras

que prescrevem o relacionamento que as regras de conduta devem manter entre si, e não se dirige à conduta humana.

Conforme essa abordagem, a norma isentiva não é autônoma. Constitui mera delimitação da norma de tributação e compõe a hipótese de incidência do tributo.

De acordo com Coêlho (1982, p. 127):

A isenção não é forma de extinção de obrigação pelo dispensamento do crédito, mas fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de tributação. Está no começo e não no fim do fenômeno obrigacional.

Ainda de acordo com Coêlho (1982), a hipótese de incidência apresenta a seguinte composição: $H=A-(B + C)$, onde H é a hipótese de incidência, A são os fatos tributáveis, B representa os fatos imunes e C os fatos isentos.

A isenção tem por objetivo modificar a regra matriz de incidência tributária, sem, no entanto, extingui-la. A regra de isenção se volta contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência e os fulmina parcialmente, sem suprimi-los totalmente, o que ensejaria a destruição da regra matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. A isenção subtrai parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. Assim, a isenção limita o âmbito de abrangência de critério no antecedente ou no consequente da norma jurídica tributária da incidência, o que impede que a relação jurídica tributária nasça. Vale dizer que o fenômeno da isenção se dá exclusivamente no plano normativo, sem aludir ao mundo dos eventos, pelo que evita o grande problema com o qual as teorias anteriormente descritas se defrontam, a saber: se a regra matriz de incidência atingiria primeiro o fato, juridicizando-o, ou se a regra de isenção se anteciparia à regra matriz de incidência, tornando o fato isento.

Por causa da norma isencional, o sujeito passivo não mais comporá a relação jurídica tributária, na qualidade de devedor, e passará a compor a relação jurídica isencional, na qualidade de credor, com o direito subjetivo de estar permitido a não cumprir a prestação.

Conforme Carvalho (2008, p. 527):

Consoante o entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra matriz tributária, comprometendo-a para certos

casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo consequente:

I- pela hipótese

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;
- c) atingindo-lhe o critério espacial;
- d) atingindo-lhe o critério temporal;

II- pelo consequente

- a) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- b) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- c) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- d) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.

De acordo com o Código Tributário Nacional a isenção é uma forma de exclusão do crédito, a teor do art. 175, I.

Equivoca-se o Código ao determinar que a isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário.

O termo *exclusão* significa expulsão, afastamento, eliminação. Conforme exposto quando da análise do instituto da anistia – que o Código Tributário Nacional também qualifica como forma de exclusão do crédito tributário – a corrente doutrinária que aceita a utilização desse termo entende que a exclusão do crédito ocorre quando, embora tenha ocorrido o fato gerador que faz nascer determinada obrigação tributária, o crédito correspondente não se constitui, em razão da ocorrência de uma das causas de exclusão do crédito tributário, previstas no art. 175 do Código Tributário Nacional.

Novamente faz-se constar que essa teoria é equivocada por desconsiderar que o fenômeno da isenção dá-se exclusivamente no plano normativo. A isenção limita o âmbito de abrangência de critério no antecedente ou no consequente da norma jurídica tributária da incidência, o que impede que a relação jurídica tributária nasça. Por não haver o nascimento da relação jurídica tributária, também não há a constituição do crédito tributário, pelo que ele não pode ser extinto.

Não se pode falar em crédito tributário antes de sua formalização em linguagem competente na norma individual e concreta, que certifica de quem cobrar e quanto cobrar, pois antes dessa formalização ainda não há obrigação efetivamente jurídica. Esta se dá com o lançamento e, no fenômeno da isenção, jamais haverá lançamento. Assim, não há como excluir algo que jamais existiu. Dessa forma, a

expressão “exclusão do crédito tributário” também é imprópria com relação ao instituto da isenção.

Pelo exposto, não é possível ocorrer a edição de norma de isenção após o lançamento. Uma vez inibida a regra matriz pela norma isencional, o sujeito passivo não se situa mais na composição da relação jurídica tributária. Se o lançamento houver sido procedido, o mesmo será indevido, pois inexistente a motivação do ato-norma de lançamento.

Baleeiro (2003) salienta que a isenção não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias.

O art. 111, I, do Código Tributário Nacional determina que as normas concessivas de isenção devem ser interpretadas literalmente. Contudo, analisando a temática, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que:

ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. APOSENTADORIA VOLUNTÁRIA. MOLÉSTIA GRAVE. CARDIOPATIA. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. CTN ART. 111-II.

1. Não viola o art. 535, II, do CPC, a decisão que, embora não mencione o número do dispositivo de lei invocado pela parte, aplica o princípio insculpido na norma a que se refere tal dispositivo ao julgar a lide.

2. A regra insculpida no art. 111 do CTN, na medida em que a interpretação literal se mostra insuficiente para revelar o verdadeiro significado das normas tributárias, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de interpretar e aplicar as normas de direito, de se valer de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico que integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.

3. A cardiopatia grave, nos termos do art. 17, III, da Lei n.º 4.506/94, importa na exclusão dos proventos de aposentadoria da tributação pelo Imposto de Renda, "mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria" (art. 40 do RIR/94, Decreto n.º 1.041/94, inciso XXVII).

4. Precedentes do STJ: Resp. n.º 73.687/RS, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros; Resp. n.º 117.000/RS, Relator Ministro Adhemar Maciel; Resp. n.º 184.595/CE, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins).

5. Recurso a que se nega provimento¹⁰. (Grifo da autora).

Assim, o que é vedado é a ampliação dos efeitos da isenção a hipóteses não previstas no ato concessivo, quer seja por interpretação extensiva, quer seja por interpretação analógica.

A isenção, por expressa disposição do art. 176 do Código Tributário Nacional, deve ser veiculada por lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, se for o caso, o prazo

¹⁰ STJ (2011) “Recurso especial”. Jurisprudência STJ, 17 de março de 2003.

de sua duração. É o que se consagrou como princípio da legalidade tributária. E, ainda, conforme já exposto nos itens anteriores, por força do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, a isenção só poderá ser concedida mediante lei específica, que regule exclusivamente essa temática, de iniciativa do ente federativo competente para instituir e arrecadar o tributo o qual se está isentando.

Cumprido ressaltar que, mesmo nos casos em que os entes federativos celebrem contratos com particulares, nos quais haja cláusulas estipulativas de isenção, não será o contrato o ato legal concessivo da isenção, já que o ajuste de vontades será juridicamente válido somente se houver lei que o ampare.

Quanto à forma de concessão, a isenção pode ser de caráter *geral*, ou seja, aplicável a todos os contribuintes de determinado tributo que se achem em determinada condição, independentemente do cumprimento de formalidades adicionais. Nessa hipótese, decorre diretamente da lei, independente de requerimento do sujeito passivo. Há também a isenção em *caráter específico* ou *especial*, caso em que é concedida por meio de ato da autoridade administrativa, a requerimento do interessado, que deve comprovar o preenchimento das condições exigidas e o cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão, *ex vi* do disposto no art. 179 do Código Tributário Nacional.

Com referência ao alcance da isenção, esta pode se classificar em *total*, caso abranja todas as espécies de tributos da entidade tributante ou *limitada*, quando se referir apenas a uma ou alguma das espécies tributárias.

Quanto à natureza, a isenção pode ser *onerosa* ou *condicionada*, quando concedida sob condição que gere algum tipo de ônus para o contribuinte ou *simples*, quando não houver a imposição de nenhuma condição para a sua concessão e resultar de mera liberalidade fiscal.

Relativamente ao prazo, as isenções classificam-se em *por prazo indeterminado* e *por prazo certo*, conforme a lei concessiva estipule ou não prazo específico para duração do benefício.

Com respeito à área, as isenções podem ser *amplas*, se prevalentes na totalidade da área do ente federativo que as concedeu ou *restritas* ou *regionais*, se prevalentes apenas em parte do território da entidade que instituiu o benefício.

O parágrafo único do art. 176 do Código Tributário Nacional determina que: “a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares”. Esse dispositivo tem sido

considerado como inconstitucional por parte da doutrina, que o considera violador do primado da uniformidade dos tributos federais, esculpido no art. 151, I, da Constituição Federal¹¹. Essa interpretação não merece prosperar. O princípio da uniformidade dos tributos federais é previsto constitucionalmente e há que ser respeitado; no entanto, não se pode olvidar de que ele deve ser harmonizado com outros cânones também consagrados pela Carta Magna, como o princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal¹², que importa em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.

Baleeiro (2003, p. 936) ensina que:

A regra constitucional de que “é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional, ou que importe distinção ou preferência em relação a determinado Estado ou Município” (CF, art. 20, I), não deve ser e não tem sido interpretada como impeditiva duma política de incentivos, por isenções, das áreas atrasadas do norte, nordeste e parte do leste.

Assim, ao se utilizar o instituto da isenção para fomentar um fragmento regional de seu território menos desenvolvido social e/ou economicamente, nada mais se faz do que estimular a igualdade. O objetivo é justamente compensar as desigualdades em função de condições peculiares. Dessa forma, não só não há nenhuma violação ao princípio da igualdade como, na verdade, essa espécie de isenção se fundamenta em tal princípio.

Por fim, no tocante à competência tributária, há a isenção *autônoma*, quando concedida por lei da pessoa jurídica titular da competência para instituir e arrecadar o tributo objeto da norma isencional e *heterônoma*, quando concedida por lei de pessoa jurídica diferente da titular da competência para instituir e arrecadar o tributo que se está isentando.

¹¹ Art. 151. É vedado à União:

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

¹² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

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

A Constituição da República de 1988 não prevê, como regra, a possibilidade de um ente federativo conceder isenções sobre tributos de competência de outro ente federativo. No entanto, há, na própria Constituição, uma hipótese que se constitui como isenção heterônoma: é a regra prevista no art. 155, § 2º, XII, “e”, que determina que cabe a Lei Complementar excluir da incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, as exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"¹³.

Com base nesse permissivo legal, foi editada a Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, denominada de Lei Kandir, que dispõe sobre a desoneração de ICMS na exportação.

Outro caso de isenção heterônoma é a concernente a tributos estaduais e municipais, concedida pela União, por meio de tratado internacional. Vale ressaltar que a doutrina diverge quanto à validade e constitucionalidade das isenções heterônomas.

Em regra, conforme o enunciado do art. 177 do *Codex Tributário*, a isenção, salvo disposição em contrário, não se estende: a) às taxas e às contribuições de melhoria; e b) aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão. A determinação de que a isenção, em regra, não alcança as taxas e as contribuições de melhoria em nada acrescenta, pois, se a isenção somente pode ser concedida por lei, por óbvio que a isenção só será concedida, com relação a qualquer tributo, de acordo com o estatuto que a conceder, o qual estabelecerá as prescrições necessárias ao seu implemento, pelo que é irrelevante o dispositivo em questão. Com relação à parte final do dispositivo em comento que estipula que a isenção não abrange os tributos instituídos após a sua concessão, Nogueira (1999) ensina que essa norma objetiva o impedimento de isenções em branco ou de indeterminados e futuros tributos, pois, como já afirmado, a isenção só pode ser concedida mediante lei especificadora de condições e requisitos, portanto, necessariamente, relativa a tributos já existentes.

¹³ X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Conforme o art. 178 do Código Tributário, a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104¹⁴. A norma do art. 104, III, determina que, em atenção ao princípio da anualidade dos tributos, a lei revogatória da isenção só entrará em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, salvo se a lei dispuser de maneira mais benéfica ao contribuinte. Assim, a isenção pode ser abrogada ou derogada, a critério do legislador, salvo nos casos em que foi concedida por prazo certo e em função de algumas condições, hipótese em que, em tese, estará a salvo da ab-rogação e da derrogação. Carvalho (2008) entende que, se houver justa indenização pelo inadimplemento contratual, mesmo as isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições podem ser abrogadas ou derogadas, pois o interesse público deve prevalecer sobre o particular.

Na hipótese de tributo lançado por período certo de tempo, o ato administrativo concessivo da isenção deve ser renovado antes da expiração de cada período para que continue válido para o período subsequente. Caso o contribuinte permaneça inerte, os efeitos da isenção cessarão a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento desta. É o que determina o art. 179, § 1º, do Código Tributário.

Conforme o art. 179, § 2º, “o despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155”. Nesse tocante, aplica-se a mesma ressalva efetuada quando da abordagem do tema da anistia, de que uma interpretação sistemática do direito positivo leva a concluir que o despacho que concede isenção em caráter não geral gera direito adquirido.

Por determinação do art. 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, a isenção em caráter não geral é considerada como benefício fiscal que ocasiona a renúncia de receita. Aliás, a isenção é o principal instrumento de renúncias de receita.

Destaca-se, contudo, que a Lei de Responsabilidade Fiscal determinou o requisito da discriminação para que a isenção seja considerada como renúncia de

¹⁴ Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: [...];
III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

receita, pois determina expressamente que considera como benefício fiscal apenas a *isenção em caráter não geral*. Assim, a norma isencional somente será considerada como renúncia de receita quando se constituir em tratamento diferenciado para certo grupo de contribuintes e constituir uma exceção à norma geral de incidência do tributo.

3.4.6 Alteração de alíquota ou modificação na base de cálculo que implique redução discriminada de tributos

Carvalho (2008, p. 370) ensina que a alíquota é “um componente aritmético para a determinação da quantia que será objeto da prestação tributária”. A alíquota, por ser uma grandeza livremente determinada pelo legislador, é um instrumento primordial de política tributária, que pode reduzir ou aumentar a arrecadação.

Ainda de acordo com Carvalho (2008, p. 360):

[...] a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.

Assim, ao se congregarem a base de cálculo à alíquota, se obtém a compostura numérica da prestação tributária, ou seja, o valor do tributo devido.

Por essa razão, tanto a alíquota quanto a base de cálculo são relevantes instrumentos de Política Fiscal.

Dessa forma, uma norma que enseje a redução da base de cálculo ou da alíquota, por óbvio, ensejará uma redução no valor do tributo devido. Por essa razão, as normas que veiculem a redução da base de cálculo possuem a mesma natureza das normas redutoras de alíquotas e ambas podem ser utilizadas como forma de redução da tributação de modo discriminado para cumprir os objetivos da política fiscal.

Desse modo, as reduções de alíquota e da base de cálculo que beneficiarem um grupo discriminado de contribuintes constituem renúncia de receita. Já as reduções que atingirem a todos não podem ser enquadradas como renúncia, pois são medidas de política fiscal, que não ocasionam gasto tributário.

A redução da base de cálculo pode se dar de duas formas: por meio da redução direta da base de cálculo, determinada por comando normativo expresso, e por meio das deduções da base de cálculo, que representam minorações sobre o *quantum* tributário sujeito à tributação.

A redução direta da base de cálculo caracteriza-se como redução discriminada de tributos. Já as deduções da base de cálculo, em geral, são instrumentos próprios de apuração da base de cálculo e não se caracterizam como benefícios fiscais. Contudo, há hipóteses em que as deduções não fazem parte da sistemática regular de apuração da base de cálculo de um tributo, caso em que se enquadram no conceito de benefícios fiscais.

Coêlho (1982) adverte que as reduções de bases de cálculo e de alíquotas sempre devem ser parciais, pois as exonerações totais se dão por meio de fórmulas isentantes e imunizantes.

Por determinação do art. 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, a modificação na base cálculo e a alteração de alíquota que implique na redução discriminada de tributos ou contribuições são consideradas como benefício fiscal que importa em renúncia de receita.

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal determinou o requisito da discriminação para que a modificação na base de cálculo e a alteração de alíquota sejam consideradas como renúncia de receita. Então, somente serão consideradas como benefício fiscal a modificação na base de cálculo e a alteração de alíquota quando se constituírem em tratamento diferenciado para certo grupo de contribuintes e uma exceção à norma geral de incidência do tributo. Não se enquadram nesse conceito situações que abarquem a totalidade dos contribuintes.

4 RENÚNCIA DE RECEITA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

4.1 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Essa lei destina-se a regulamentar o Capítulo II do Título VI da Constituição Federal de 1988, que estabelece as regras gerais de finanças públicas.

Torres (2009, p. 181) explica que:

Apresentada pelo Executivo ao Congresso Nacional pelo Projeto de Lei Complementar 18/99, continha inúmeras imperfeições, por constituir mimetismo do *Fiscal Responsibility Act* da Nova Zelândia (1994). Denotava anglicismo exagerado, conflitando com a estrutura presidencialista de governo e com o equilíbrio federativo. Na Câmara dos Deputados o projeto sofreu profunda reformulação, que lhe extirpou os principais defeitos acima apontados. Sancionada em 4.5.00, transformou-se na Lei Complementar nº 101, e pode contribuir para a melhor disciplina da gestão orçamentária no Brasil.

Alencar (2006), a Lei de Responsabilidade Fiscal mantém os conceitos e princípios básicos da Lei Complementar nº 82, de 27 de março de 1995, usualmente denominada de Lei Camata, que dispunha sobre os limites das despesas com pessoal.

A Lei Camata foi revogada pela Lei Complementar nº 96, de 31 de maio de 1999, conhecida como Lei Camata II, que também disciplinava os limites das despesas com pessoal. A referida lei foi revogada expressamente pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 75) que, além de estabelecer limites às despesas com pessoal, foi muito mais abrangente, ao fixar limites para a dívida pública, determinar a criação de metas de controle de receitas e despesas, normatizar as finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e estabelecer um verdadeiro código de conduta para os administradores públicos.

Figueiredo e Nóbrega (2006, p. 22) lecionam:

Do ponto de vista interno, a Lei de Responsabilidade Fiscal representa mais um capítulo do profundo ajuste que o Governo Federal vem implementando desde, se se puder estabelecer um marco referencial, 1995. Trata-se, portanto, de um instrumento que se adapta a diversas outras medidas empreendidas desde então como, por exemplo, o fundo de estabilização fiscal (Emenda Constitucional nº 10), a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96), as emendas da reforma administrativa (EC nº 19) e previdenciária (EC nº 20) e o acordo com o FMI. Dessa forma, a LRF é uma tarefa que

deve buscar a harmonia com esses e outros diplomas normativos, também responsáveis pelo redimensionamento do Estado brasileiro.

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal é fruto de uma demanda antiga dos que observavam a deterioração das contas públicas brasileiras, como medida de combate aos desajustes crônicos das finanças públicas.

Há que se destacar, ainda, que além do aspecto fiscal, a Lei de Responsabilidade Fiscal visa uma mudança de comportamento do gestor público. A liberdade dos gestores para gastar e contrair dívidas, bem como a liberdade de abrir mão de receitas, foram bastante restringidas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal representa uma nova forma de fazer política fiscal e econômica no Brasil.

De acordo com Takeda (2009, p. 127):

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

A Lei de Responsabilidade implementou uma mudança na estrutura do regime fiscal, bem como introduziu bases principiológicas à gestão fiscal, tais como responsabilidade e transparência, amplo acesso às informações e divulgação de resultados alcançados.

Por se tratar de uma Lei Complementar de caráter nacional, o referido diploma legal estabelece normas a serem observadas pelos três níveis governamentais: federal, estadual e municipal, conforme expressa prescrição do art. 1º, § 2º.

As disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal aplicam-se não só ao Poder Executivo como também ao Judiciário, ao Legislativo e ao Ministério Público, por determinação do art. 1º, § 3º, I.

O § 1º do art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal define o que se entende por *responsabilidade na gestão fiscal*, *in verbis*:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas

de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

O princípio da responsabilidade fiscal corresponde ao conceito de *accountability*, cuja tradução para o português é de grande dificuldade, mas, aproximadamente, significa responsabilidade pela eficiente gerência dos recursos públicos.

De acordo com Richardson (1998, p. 218):

O conceito de *accountability* precisa ser tão fundamental para o setor público quanto o é para o setor privado. Para ter sentido, *accountability* precisa envolver níveis específicos de desempenho, liberdade administrativa para buscar os resultados e sanções por falhas. Portanto, uma relação efetiva de *accountability* exige: especificação antecipada dos níveis de desempenho; autoridade para determinar como os recursos serão empregados para produzir os resultados desejados; um processo de avaliação para saber se os resultados foram obtidos.

A responsabilidade fiscal está presente desde a elaboração dos instrumentos orçamentários, passando pela gestão dos recursos até o controle das contas públicas.

Caliendo (2009, p. 215) afirma que:

A idéia de tributação como fonte de financiamento dos direitos fundamentais está consagrada na doutrina nacional e estrangeira, contudo, torna-se cada vez mais relevante verificar-se não somente a necessidade de arrecadação, mas inclusive para onde irão esses recursos e quais direitos deverão possuir prioridade concretizadora, visto que os recursos são finitos.

A transparência relaciona-se com a ampla publicidade que deve cercar todos os atos e fatos relativos à arrecadação de receitas e à realização de despesas pelo Poder Público. A participação popular é uma ferramenta importante para a transparência do planejamento orçamentário, por meio da realização de audiências públicas para que os cidadãos participem ativamente da elaboração dos instrumentos de planejamento.

Em atenção ao princípio da transparência, o orçamento deve organizar as entradas e as despesas com clareza e fidelidade, sem classificações tortuosas e sem incentivos encobertos ou camuflados.

A veiculação de notícias sobre a arrecadação, os gastos públicos e o conteúdo da legislação tributária também contribui para a transparência fiscal.

Segundo Manual de Transparência Fiscal, elaborado pelo Fundo Monetário Internacional¹⁵ (2007, p. 5, 80):

A documentação orçamentária deve incluir demonstrativos contendo uma descrição da natureza e significação fiscal das renúncias fiscais, dos passivos contingentes e das atividades para-fiscais do governo central, além de apresentar uma avaliação de todos os outros riscos fiscais significativos.

[...]

Um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo central deve constar obrigatoriamente do orçamento ou da respectiva documentação fiscal, indicando a finalidade de cada provisão sob a ótica da política pública, sua duração e os beneficiários a que se destina. Salvo casos excepcionalmente complexos, deve-se quantificar as principais renúncias fiscais. O ideal é que se apresente uma comparação dos resultados estimados das renúncias fiscais de exercícios anteriores com as suas finalidades em termos de políticas, para que se possa avaliar sua eficácia em relação às provisões de despesa.

A quantificação dos efeitos financeiros das renúncias de receita, uma vez integrada ao processo orçamentário, torna possível a comparação entre o custo financeiro dos benefícios tributários e a realização direta de despesas pelo Estado e possibilita um maior controle de tal instituto.

É imperioso ressaltar que a Lei de Responsabilidade Fiscal não revogou a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Os objetivos dos dois diplomas legais são diversos. A Lei nº 4.320/64 se refere a normas gerais para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços, enquanto que a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal. Contudo, em caso de conflito entre as duas leis, prevalece o disposto na Lei Complementar nº 101/2000, por se tratar de lei posterior, nos termos do § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

¹⁵ O Fundo Monetário Internacional – FMI é uma organização cujo objetivo é a cooperação monetária global, a estabilidade financeira, facilitar o comércio internacional, promover a elevação na taxa de emprego e o crescimento econômico sustentável e reduzir a pobreza no mundo todo. (FUNDO Monetário Internacional, 2000)

Embora não tenha revogado a Lei nº 4.320/64, a Lei de Responsabilidade Fiscal inovou em vários aspectos, ao disciplinar a obtenção da receita pública, a organização dos orçamentos, a realização das despesas públicas e a assunção de dívida pública, com a finalidade de moralizar a utilização das verbas públicas e controlar o déficit público.

4.2 RENÚNCIA DE RECEITA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A receita pública é essencial para o desenvolvimento econômico, social e cultural da nação, visto que a prestação de serviços públicos, tais como educação, saúde, segurança, transporte, previdência e assistência, dentre outros, depende da ação do Estado e, conseqüentemente, da sua receita.

De acordo com Somavilla e Lobato (2009), a concessão de benefícios tributários é prática comum em diversos países, com o intuito de auxiliar o desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos, regiões desfavorecidas e grupos de contribuintes.

Almeida (2000) afirma que:

O ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal. Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de Programas, Projetos e Atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geo-econômicas do país. Outro objetivo relevante é o desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e o favorecimento a determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes.

No contexto hodierno, tem se discutido bastante a concessão de tais benefícios de forma indiscriminada.

É sabido que a política de concessão de estímulos fiscais, se adequadamente utilizada, constitui uma prática salutar econômica e socialmente, com várias possibilidades de desonerações para os agentes econômicos, na busca da geração de emprego e renda ou da redução dos preços finais de produtos, mercadorias e serviços.

Contudo, a outorga de desonerações tributárias não pode ocorrer de forma indiscriminada, sob pena de comprometer a arrecadação do ente federativo de tal forma que este não obtenha os recursos de que necessita para realizar as ações governamentais que assegurem os direitos fundamentais dos cidadãos a ele subordinados.

Ocorre que, não poucas vezes, a questão da renúncia de receita está relacionada com a chamada guerra fiscal¹⁶ entre as unidades federadas, que brigam incessantemente para atrair para seus respectivos territórios empreendimentos com o objetivo de proporcionar o desenvolvimento por meio da geração de empregos e produção de riquezas.

O fenômeno da concessão de benefícios tributários não é recente no Brasil. Nesse sentido são as lições de Alves (2001, p. 13):

Qualquer análise da guerra fiscal exige, no entanto, que se faça uma caracterização mais geral do fenômeno, através da identificação dos seus determinantes e dos elementos de ordem política, econômica e institucional que influenciam o surgimento desse tipo de iniciativa. Com este objetivo, o ponto de partida de nosso trabalho é identificar, com base em elementos teóricos e históricos, quais os condicionantes da guerra fiscal no Brasil. Esta discussão inicial nos permitirá mostrar que a guerra fiscal é um fenômeno relativamente antigo e constante no cenário nacional, contrariamente ao que frequentemente é difundido pela mídia e por alguns trabalhos acadêmicos, ou seja, que ela é um processo concentrado em determinados períodos, decorrente do surgimento de elementos que levam ao acirramento da competitividade entre os estados. Em nosso entender estas iniciativas de política pública tem uma longa história na economia brasileira. De fato, a guerra fiscal tem sido uma prática constante dos governos estaduais brasileiros pelo menos desde os anos sessenta. Ela tem tido como lugar típico de manifestação os programas estaduais de desenvolvimento, que nunca deixaram de existir em todo este período. Da mesma forma, a utilização intensa do antigo ICM, atual ICMS, como instrumento preferencial tem sido uma marca constante destas políticas. Podemos até dizer que este grande ressurgimento da guerra fiscal nos anos noventa, em boa parte, representa a repetição de técnicas e táticas desenvolvidas nas duas décadas anteriores. Por outro lado, esta repetição vem acompanhada por mudanças significativas no teor geral das políticas, resultado necessário das mudanças estruturais ocorridas na economia brasileira e no contexto geral da economia mundial.

É imperativo ressaltar que o mecanismo da renúncia de receita, em si, não é maléfico. O seu bom resultado depende dos objetivos e limites. Ocorre que, não poucas vezes, os entes federativos percebem que esse mecanismo pode ser

¹⁶ Calciolari (2006, p. 5) conceitua guerra fiscal como “a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados”.

uma forma de atrair empreendimentos para seus respectivos territórios. Trava-se uma verdadeira competição tributária e instala-se, assim, a guerra fiscal.

De tal modo, apesar dos propósitos da concessão de tais benefícios serem, *a priori*, justificáveis socioeconomicamente, a sua disseminação, a não quantificação dos valores que deixam de ser arrecadados e a inadequação dos mecanismos de controle têm gerado disfunções e inoperâncias na alocação de recursos públicos.

Figueiredo e Nóbrega (2006, p. 118/119) afirmam:

O primeiro efeito perverso é que a Federação como um todo perde. Estudos mostram que a arrecadação do ICMS para o ano de 1997, correspondeu a 6,87% do PIB, praticamente o mesmo patamar do ano de 1991 (6,87%). Ora, decerto a arrecadação seria maior se os incentivos generalizados não fossem concedidos.

[...]

Outro efeito deletério da guerra fiscal é que em vez de diminuir a concentração industrial, a guerra fiscal acaba aumentando as desigualdades regionais em detrimento dos Estados mais pobres. Como todos concedem benefícios semelhantes, as indústrias instalam-se onde existirem condições mais favoráveis, como boas estradas, mercado consumidor, fornecimento de matéria-prima. Ora, essas facilidades encontram-se exatamente nos Estados mais ricos, que podem dar-se ao luxo de conceder tais benefícios. Os Estados pobres não podem dispor de tal infra-estrutura.

[...]

Por fim, outro mecanismo deletério: o real impacto que o incentivo promove. Na maioria das vezes, para que indústrias se instalem em determinados Estados, as exigências feitas pelos empresários são tamanhas que não seriam compensadas pelo aumento líquido da receita advinda do incremento da atividade econômica. O efeito final pode ser negativo e isso deve ser devidamente mensurado quando da tomada da decisão pelos incentivos.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, intitulada pela doutrina de Lei de Responsabilidade Fiscal, que dispõe sobre normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade dos administradores fazendários, possui íntima conotação com a concessão dos benefícios fiscais, abrindo perspectivas para uma nova fase na administração pública brasileira.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal é que a questão da renúncia de receita ganhou maior notoriedade no cenário nacional. O referido diploma legal estabeleceu diretrizes rigorosas para a concessão de benefícios tributários que acarretem renúncia de receita.

Sendo assim, o tema ora em exame é extremamente relevante no contexto atual, no qual os administradores públicos se veem forçados a atender às exigências de novas formas de gestão.

Por essa razão, é de fundamental importância definir, com precisão, os requisitos para a concessão de benefícios que importem em renúncia de receita, bem como analisar, na prática, se o Poder Executivo do Estado do Pará tem cumprido tais requisitos.

Segundo Almeida (2000, p. 48):

Empreender uma análise dos gastos tributários significa introduzir um novo enfoque ao sistema tributário e ao processo de orçamentação e controle do gasto público. Quando os dispositivos legais dispersos na legislação tributária e que acarretam renúncia à arrecadação tributária passarem a ser destacados e organizados segundo os impostos envolvidos, os objetivos perseguidos e os potenciais beneficiários, um importante passo terá sido dado. Esta lista organizada de gastos tributários, quando acompanhada de estimativas da perda de arrecadação correspondente a cada dispositivo legal, é chamada de orçamento de gastos tributários. Trata-se de um importante instrumento que propicia maior transparência e racionalidade no uso de recursos públicos.

Realizar um estudo sobre a temática acima narrada e contribuir para o aperfeiçoamento do instituto da renúncia de receita de forma geral e, mais especificamente, no Estado do Pará, é o propósito do presente trabalho.

Conforme anteriormente mencionado, a concessão de tais benefícios não pode ocorrer de forma indiscriminada. De acordo com Kzam Neto (2007), a imposição de limites à utilização dos institutos de concessão de benefícios fiscais é importante para que não haja distorções na utilização dos referidos institutos.

Por isso, é imprescindível uma análise quanto à oportunidade e à viabilidade de tais benefícios. Os entes federativos não podem outorgar estímulos fiscais aleatoriamente, sob pena de afetar suas respectivas arrecadações e comprometer os recursos de que necessitam para realizar as ações governamentais, de forma a não garantir ou garantir de maneira inadequada os direitos fundamentais dos cidadãos a ele subordinados.

A análise dos impactos de renúncias de receita é uma tarefa complexa. Não é fácil identificar os montantes de tributos renunciados, os beneficiários das renúncias, os objetivos da concessão dos estímulos fiscais e avaliar se esses objetivos estão sendo atingidos.

Contudo, para a concessão de benefícios tributários de forma responsável, é indispensável que o gestor sopesse os benefícios trazidos pela medida com o montante de renúncias de receita e, dessa forma, avalie se as benesses decorrentes da concessão do benefício são melhores ou mais eficientes que os gastos diretos que o ente poderia realizar com os recursos que renunciou.

McDaniel e Surrey (1985, p. 27) afirmam que:

Não parece que qualquer governo tenha conscientemente tentado desenvolver critérios para afetar a escolha entre gastos tributários ou diretos ou abordar a questão em qualquer outro modo organizado. O motivo tem sido o fracasso, até recentemente, em reconhecer que os gastos tributários existem e entender que eles são programas de gastos. Uma vez este fato se torne evidente, fica claro que um governo organizado requer tanto o desenvolvimento de critérios para determinar a escolha entre gastos tributários e diretos, quanto uma análise de possíveis consequências de cada escolha.

O desenvolvimento do conceito de gasto tributário tem revelado a necessidade de estudos comparativos entre os gastos diretos realizados pelo governo e os gastos tributários.

Nesse sentido são as lições de Ferreira (2010, p. 01):

[...] não é suficiente que os instrumentos de estímulo à atividade econômica de uma determinada política tributária estejam explicitados em normas jurídicas ou que o gestor público aplique essas normas em situações concretas. Faz-se necessário mensurar os efeitos concretos da política tributária, de forma a identificar se os resultados estão em sintonia com o bem-estar social.

Embora a preocupação com a receita pública seja o aspecto menos explorado da administração tributária, sua relevância tem sido cada vez mais reconhecida e valorizada e encontra suporte legal na Constituição Federal de 1988 (arts. 70, *caput* e 71), na Lei nº 4.320/1964 (art. 75) e, principalmente, na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Torres (2001, p. 10) adverte que “cresceu a desconfiança sobre a virtude de tais incentivos para o desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo, não sendo raro que se transformem em uma *perverse fiscal policy*. Estão sob a suspeita de ilegitimidade”.

A concessão indiscriminada de benefícios tributários, que foi potencializada na década de 90 e conduziu ao que convencionalmente se denomina

de *guerra fiscal*, tem sido amplamente questionada. Nesse contexto e como forma de minorar os malefícios que podem ser ocasionados pela renúncia indiscriminada de receitas, a Lei de Responsabilidade Fiscal criou uma série de requisitos para a concessão de tais benefícios.

Por óbvio que o instituto em questão não foi abolido, mas, nos dizeres de Figueiredo e Nóbrega (2006, p. 109), o mencionado diploma legal visa “dotar o mecanismo de concessão de racionalidade, planejamento e, sobretudo, transparência”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal introduziu diversos mecanismos de controle de gastos públicos e, nesse contexto, em seu art. 11¹⁷ ressalta a importância da instituição, previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos, como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal, com o intuito de compelir os estados e os municípios a exigirem os tributos de suas respectivas competências e deixar a cômoda situação de dependência das transferências da União; e estipula sanções para o ente federativo que não cumprir o mandamento legal.

Assim, resta claro que a intenção do legislador foi não só controlar as despesas como também destacar a importância da arrecadação.

Com o objetivo de estabelecer um controle sobre os benefícios fiscais, o art. 165, § 6º, da Constituição Federal determina que:

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

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. (Grifo da autora).

O objetivo desse demonstrativo é quantificar e dar visibilidade aos gastos governamentais efetuados indiretamente por meio de benefícios fiscais, financeiros e creditícios.

Henriques (2009, p. 37) afirma que:

¹⁷ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

A necessidade desse demonstrativo tem origem no debate político e acadêmico nas décadas de 1960 e 1970 nos Estados Unidos, onde se constatou a necessidade de comparar os benefícios fiscais com as despesas diretas, uma vez que ambos os institutos tem o mesmo efeito prático, que é o empobrecimento do Estado no exato montante do enriquecimento dos particulares beneficiados. De tal constatação surgiu a necessidade de introduzir mecanismos de controles formais sobre os efeitos financeiros decorrentes da instituição de benefícios fiscais, devendo-se, para tanto, integrar tais valores no processo orçamentário, tornando possível assim a comparação de tais transferências indiretas de recursos com as despesas diretas com a mesma finalidade.

Ao analisar esse dispositivo constitucional Ferreira (2010) afirma que, não obstante a norma constitucional, os instrumentos reais de controle sobre os benefícios fiscais ainda são insuficientes.

A Lei de Responsabilidade Fiscal conferiu maior notoriedade à questão. O referido diploma legal reconhece que a gestão pública responsável requer o controle sobre todos os tipos de receita, inclusive as que deixam de ser arrecadadas por causa de benefícios tributários e estabelece, em seu art. 14, diretrizes para a concessão de benefícios tributários, *in verbis*:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. (Grifos da autora).

Dessa forma, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, para que o gestor público conceda ou amplie incentivos tributários, além de considerar o interesse público justificador do ato, deverá, ainda, apresentar estimativa do impacto orçamentário-financeiro da concessão, além de demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais¹⁸ ou, de forma alternativa, estar acompanhada de medidas de compensação.

Assim, toda renúncia de receita deve ser compensada de alguma forma. É imprescindível que a renúncia não frustrate os objetivos previstos nos instrumentos de planejamento referentes ao exercício financeiro a que diz respeito ou, alternativamente, que a perda de receita seja compensada com medidas compensatórias previstas em lei.

Crepaldi e Crepaldi (2009, p. 267) afirmam que:

Esse mecanismo de limitação não se aplica a quatro impostos da União: Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras. Isto significa que, enquanto os Estados e Municípios estão sujeitos a rigorosa rigidez orçamentária, a União pode utilizar seus principais impostos como poderoso instrumento de extrafiscalidade, com força suficiente para revolucionar rapidamente toda a economia nacional.

Ademais, a exigência do dispositivo acima mencionado não se aplica às renúncias fiscais de débitos de pequeno valor, cujo montante seja inferior aos custos de cobrança, por expressa determinação do art. 14, § 3º, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

É importante ressaltar que, caso o gestor opte pela adoção de medidas compensatórias, tais medidas devem ser, necessariamente, aquelas previstas em lei, quais sejam: a elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Não se pode, por exemplo, considerar o excesso de arrecadação¹⁹ para esses fins.

Cumprindo observar, ainda, que em atendimento ao princípio da anterioridade, caso o gestor opte pelas condições previstas no inciso II do art. 14, a

¹⁸ Trata-se de apenas da necessidade formal de comprovação, pelo Poder Executivo, de que considerou a renúncia de receita na quantificação da receita orçamentária estimada para o período.

¹⁹ Art. 43, § 3º, da Lei nº 4320/1964 - Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

medida de compensação à renúncia de receita fiscal que importe em criação ou majoração de tributo terá que ser objeto de lei. Essa lei deve ser editada no mesmo exercício financeiro em que for elaborada a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Tal medida é necessária para que o tributo criado ou majorado possa ser cobrado no exercício seguinte, já que o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício só entrará em vigor quando estiver assegurada a compensação pelo aumento de receita.

Destaca-se que, por expressa determinação do § 3º do art. 14 da lei de Responsabilidade Fiscal, não se considerada como renúncia de receita, para os fins da Lei Complementar nº 101/2000, a anistia relativa:

a) às alterações de alíquotas dos impostos incidentes sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, I, II, IV e V da Constituição Federal);

b) aos débitos cujo montante seja inferior aos custos de cobrança.

Os §§ 1º e 2º, V, do art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelecem:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá ao disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

(...)

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O anexo conterá, ainda:

(...)

V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Assim, os atos de concessão de benefícios que importem em renúncia de receita, deverão ser programados anteriormente à elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias e, portanto, da Lei Orçamentária Anual, nas quais deverão constar as medidas de compensação da renúncia de receita. Há que se observar os prazos referidos no § 2º do art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para a elaboração das respectivas leis orçamentárias.

Como consequência, até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa, ou seja, até 30 de junho de cada ano, os atos de concessão de incentivo que importem renúncia de receita deverão ter sido programados, a fim de que constem nos anexos da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual. Caso contrário, o ente federativo somente poderá implementá-los no exercício seguinte, com a devida previsão na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual.

Impõe ressaltar que o objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal não é proibir a concessão de benefícios tributários, mas sim limitar seu uso e moralizar a concessão dos mesmos, que deve ser realizada de forma planejada, racional e, principalmente, transparente, com vistas a impedir o uso indiscriminado do instituto, ao exigir diversas condições para a concessão de benefícios.

Conclui-se que a renúncia de receita não constitui mera deliberação subordinada apenas ao alvedrio do chefe do Poder Executivo, que possui competência para iniciar o processo legislativo com este objetivo, pois submete-se à conferência acerca do cumprimento dos requisitos previstos na legislação para a concessão de benefícios fiscais.

Vale dizer, a concessão de benefícios fiscais que importem em renúncia de receita deve ter amparo na Lei Complementar nº 101/2000. O gestor que não observar as disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal nesse tocante estará sujeito, em tese, à perda da função pública, suspensão dos direitos políticos e pagamento de multa, por incorrer em ato de improbidade administrativa, nos termos do art. 10, VII, da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992²⁰.

De acordo com o que reza o art. 70 da Constituição Federal de 1988, incumbe ao Poder Legislativo realizar o controle externo das renúncias de receita e, conforme o disposto no art. 71 da Carta Magna, cabe aos Tribunais de Contas auxiliarem o Legislativo no âmbito de cada uma das esferas de governo em que se encontram posicionados, em razão de contarem com corpo técnico qualificado para essa tarefa.

Meirelles (2010, p. 740) salienta que:

²⁰ Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

[...]

VII - conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

Toda administração pública – já o dissemos – fica sujeita a fiscalização hierárquica, mas, certamente por sua repercussão imediata no erário, a *administração financeira e orçamentária* submete-se a maiores rigores de acompanhamento, tendo a Constituição da República determinado o *controle interno pelo Executivo e o controle externo pelo Congresso Nacional auxiliado pelo TCU* (arts. 70 a 75).

Contudo, não se pode deixar de mencionar que, no Brasil, esse controle das renúncias de receita por meio dos Tribunais de Contas ainda é incipiente, tanto na consciência da importância de fiscalizar os gastos tributários, quanto na forma operacional de proceder as auditorias.

4.3 DIREITOS FUNDAMENTAIS E RENÚNCIA DE RECEITAS

Inicialmente, antes de relacionar renúncia de receitas e direitos fundamentais, insta tecer breves comentários do que são tais direitos.

É comum a confusão entre os termos direitos do homem (ou direitos humanos) e direitos fundamentais.

Canotilho (1998, p.359) distingue com propriedade essas duas expressões:

[...] direitos do homem são direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista); direitos fundamentais são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espaço-temporalmente. [...] os direitos fundamentais seriam os direitos objectivamente vigentes numa ordem jurídica concreta.

Bonavides (1998, p. 515) ensina que “podem ser designados por direitos fundamentais todos os direitos ou garantias nomeados e especificados no instrumento constitucional”.

Assim, se considera como direitos fundamentais os direitos dos cidadãos consagrados e protegidos na Carta Constitucional.

Tais direitos e garantias, positivados na Carta Magna, servem como um meio de proteção do indivíduo frente à atuação do Estado e da sociedade. Nas palavras de Alexy (2008, p. 528):

Atualmente a ideia de que normas de direitos fundamentais produzem efeitos na relação cidadão/cidadão e, nesse sentido, têm um efeito perante terceiros, ou efeito horizontal, é amplamente aceita.

Para assegurar um mínimo de condições necessárias à digna existência humana, a Constituição Federal de 1988 insculpiu princípios garantidores do serviço público, que tem em si a função de atender as necessidades dos cidadãos, de modo que a gestão da coisa pública atinja sua real finalidade. Por exemplo, o princípio da *eficiência*, que adentrou o ordenamento jurídico para certificar que administração pública cumpra com seus objetivos de forma rápida, clara e eficaz, na busca do bem social.

Asseverar esses direitos positivados na Carta Magna é função da sociedade como um todo, mas, especificamente, cabe ao Estado o dever de garantir meios para que os direitos fundamentais sejam resguardados e tenham sua efetiva aplicação. Para tal, dispõe de poder coercitivo e tributário, via prestação pecuniária dos cidadãos para custear as atividades estatais.

Os tributos são a principal fonte da receita pública, constituindo o principal meio que o Estado tem de suprir as despesas públicas das atividades da administração estatal, dentre elas aquelas relacionadas aos direitos fundamentais dos cidadãos, como educação, saúde, transporte, segurança, cultura, erradicação da pobreza, redução das desigualdades regionais, etc.

No fomento do desenvolvimento econômico de determinadas regiões, ou do País em si, o ente estatal concede incentivos fiscais, ou seja, deixa de receber a receita de determinados tributos, faz a promoção da extrafiscalidade. Contudo, para que a perda de receita não venha prejudicar a prestação do serviço público, é que existem normas rigorosas no ordenamento jurídico pátrio para a concessão de benefícios fiscais.

O IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, por meio do comunicado nº 117, de 18 de outubro de 2011, aponta as finalidades do gasto tributário de caráter social, quais sejam:

- 1- compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- 2- compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis;
- 3- promover a equalização das rendas entre regiões; ou ainda, estimular determinadas áreas da economia ou localidades.

Assim, tem-se que as desonerações são concedidas no intento de suprir necessidades de grupos de cidadãos, o que vai, de alguma forma, garantir a aplicabilidade dos direitos fundamentais que lhes cabem.

O Orçamento Público deve refletir um plano de ação governamental, levando em consideração o interesse da sociedade.

Realmente a despesa pública deve viabilizar a efetividade dos direitos e garantias previstos na Carta Magna.

A arrecadação de receita pública é a principal fonte que o Estado tem para realização de políticas públicas. Daí se questiona se a renúncia da mesma vai fazer com que o Estado deixe de assegurar os ditames constitucionais ou se, ao contrário, irá justamente garanti-los.

O Estado não pode deixar de alcançar os objetivos fundamentais dispostos na Constituição Federal. Para tanto, no que se referem a bens econômicos, deve elaborar e apresentar um planejamento orçamentário adequado que permita a viabilização dos direitos fundamentais.

Tanto é que a Constituição Federal de 1988, no art. 165 § 6º, estabelece que:

O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenção, anistia, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Na mesma vertente, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 14, estabelece critérios para que os benefícios que importem em renúncia de receita sejam concedidos, de modo a garantir o equilíbrio entre receita e despesa. Assim a transparência na concessão de benefícios é condição constitucional, para que seja público o conhecimento dos benefícios e a forma de compensar essa renúncia.

Ademais, não se pode olvidar que o Direito é um sistema e, como tal, deve ser interpretado como um todo harmônico, sistematizado. As normas jurídicas não devem ser analisadas isoladamente. O exegeta deve buscar a compatibilização das regras entre si e destas com os princípios do sistema.

Além dos requisitos constantes no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e da observância do disposto no art. 165, § 6º, da Constituição Federal, a concessão de benefícios que importem em renúncia de receitas deve, ainda,

obedecer a outras normas do direito positivo, pois a interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal só faz sentido dentro de um contexto, como parte de um sistema. A análise deve ser, sempre, sistemática.

Primeiramente, não se pode deixar de considerar, conforme já exaustivamente mencionado, que a justificativa para o poder de tributar é prover os recursos que o Estado necessita para realizar seus fins e que a atividade arrecadatória do Estado é o principal meio pelo qual este obtém os recursos necessários para financiar as ações governamentais. Assim, o Estado não pode prescindir de receitas que acabem por diminuir as ações de promoção do bem comum.

Cumprido lembrar que há um consenso na doutrina de que o poder de exonerar guarda simetria direta com o poder de tributar. Ambos são faces da mesma moeda. Dessa forma, assim como o poder de tributar é limitado pelos direitos fundamentais, o poder de exonerar também o é.

O exercício do poder de exonerar deve sempre se coadunar com a promoção do bem-estar social. A concessão de exonerações não pode acarretar a diminuição da prestação de serviços essenciais à população.

De acordo com os ensinamentos de Oliveira (2009), para a concessão ou ampliação de incentivos tributários que importem em renúncia de receita é necessário, ainda, que haja um interesse público justificador do ato, que confira legitimidade à renúncia. Destarte, o objetivo pretendido com a concessão do benefício deve se coadunar com o interesse da coletividade, sob pena da renúncia de receita ser considerada ilegítima e lesiva à sociedade.

A política de concessão de estímulos fiscais, se adequadamente utilizada, é salutar, econômica e socialmente. Porém, a outorga de desonerações tributárias não pode ocorrer de forma indiscriminada e irresponsável, sob pena de comprometer a arrecadação do ente federativo de tal forma que este não obtenha os recursos de que necessita para realizar as ações governamentais e não garanta ou garanta de forma precária os direitos fundamentais dos cidadãos a ele subordinados.

Nascimento (2011, p. 147) afirma que:

Se é certo que à renúncia fiscal se pode recorrer com o objetivo de estimular as atividades empresariais, não menos verdade é que deve ser permeada de compensações racionais, a não causar prejuízos ao conjunto

da economia e aos interesses da sociedade pagadora de tributos. Melhor dizendo, sua concessão não deve ser movida, de forma alguma, por motivos políticos eleitoreiros, ao talante da corporação governamental do momento.

Para proporcionar o bem-estar social o Estado necessita prestar adequadamente serviços como educação, saúde e segurança, por meio do estabelecimento de políticas públicas e, geralmente, a justificativa para a não realização de políticas públicas em benefício da coletividade é a falta de recursos. Por isso, o Estado não pode abrir mão de recursos indispensáveis à concretização dos direitos sociais.

A tributação, ou a não tributação, apresentam-se como uma forma de política pública. Assim, a concessão de benefícios que importem em renúncia de receita deve sempre implicar na melhoria dos direitos fundamentais dos cidadãos, jamais poderá causar o efeito inverso, ou seja, implicar em uma diminuição da arrecadação de tal forma que o Estado deixe de prover ou provenha de forma precária os serviços essenciais à população.

É certo que a análise dos impactos de renúncias de receita é uma tarefa complexa. Contudo, para a concessão de benefícios tributários de forma responsável, é indispensável que o gestor sopesse os benefícios que possam advir da medida com o montante de renúncias de receita e, dessa forma, avalie se as benesses decorrentes da concessão do benefício são melhores ou mais eficientes que os gastos diretos que o ente poderia realizar com os recursos que renunciou.

A Carta Política brasileira, no art. 37²¹, consagra expressamente o princípio da eficiência como norteador da atividade exercida pela Administração Pública. Já que o objetivo primordial do Estado é viabilizar o bem comum, por meio da prestação de serviços à comunidade, a eficiência da Administração Pública consiste na capacidade de alcançar tal objetivo.

Moraes (2011, p. 726), com propriedade, conceitua o princípio da eficiência:

Assim, o princípio da eficiência é o que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade,

²¹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** [...]. (Grifo da autora).

primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar desperdícios e garantir uma maior rentabilidade social.

Em matéria tributária, não se pode confundir eficiência com arrecadação máxima. Na realidade, o princípio da eficiência determina que a tributação seja a suficiente para obter os recursos necessários para a realização do bem comum, com o mínimo de sacrifício para os contribuintes. Assim, é ineficiente a política tributária que importe em grande sacrifício para os contribuintes, bem como é ineficiente a tributação de forma insuficiente à promoção do bem-estar social.

A Constituição Federal, em seu art. 70²² determina que o controle da execução orçamentária deve observar os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade dos gastos governamentais.

Assim, uma vez que as receitas renunciadas pelo Estado devem ser tratadas de forma semelhante aos gastos governamentais, pois as finanças públicas e o equilíbrio fiscal podem ser afetados tanto pela realização de despesas quanto pela renúncia de receitas, tem-se que estas últimas também devem atender aos reclamos dos princípios da legalidade e da economicidade para serem consideradas legítimas.

De acordo com Torres (2006):

O controle da legitimidade previsto no art. 70 da CF é o que se exerce sobre a legalidade e a economicidade da execução financeira e orçamentária. As finanças públicas no Estado Democrático de Direito, que, ao contrário do Estado Guarda-Noturno ou do Estado Liberal do século XIX, tem a sua dimensão intervencionista e assistencialista, não se abre apenas para a tomada de contas ou para o exame formal legalidade, senão que exige também o controle de gestão, a análise de resultados e a apreciação da justiça e do custo/benefício, a ver se o cidadão realmente obtém a contrapartida do seu sacrifício econômico.

Por certo que não se pode esquecer que os benefícios fiscais, como técnica extrafiscal, são formas legítimas de se alcançar objetivos de ordem econômica, social ou político-administrativa. Cabe ao Estado alocar os recursos da forma mais eficiente possível, com vistas a minorar a desigualdade na distribuição da riqueza e diminuir os desequilíbrios regionais, proporcionando condição de vida

²² Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, **legitimidade**, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (Grifo da autora).

digna ao povo. Justamente por essa razão é que a extrafiscalidade é um instrumento que deve ser utilizado pelo Estado sempre no intuito de propiciar o bem comum e jamais poderá implicar na redução da arrecadação de tal forma que esta acarrete o não provimento ou provimento precário dos direitos fundamentais.

As desonerações tributárias não podem se constituir em fonte de desperdício de recursos governamentais, sob pena dos benefícios serem considerados ilegítimos.

Baleeiro (2003) adverte, com propriedade, que os benefícios fiscais não podem deixar de servir à igualdade, ao desenvolvimento com erradicação da miséria e da pobreza e à eliminação das diferenças econômicas entre grupos e regiões do país.

No entanto, como bem adverte Torres (2001) não raras vezes os benefícios fiscais não geram desenvolvimento e não se destinam a proporcionar o bem-estar do povo, caso em que são considerados ilegítimos.

Ainda de acordo com Baleeiro (2003), frequentemente, os benefícios fiscais são concedidos por prazo indeterminado, por pressão de grupos econômicos influentes e interessados, caso em que tendem a durar por longo período. Nessas hipóteses, as desonerações não funcionam como estímulos eficazes, pois se constituem em privilégios injustos e ilegítimos e contribuem para a concentração de renda, a proteção de grupos economicamente fortes, em detrimento de uma maioria, à qual serão transferidos seus elevados custos sociais.

Almeida (2000, p. 58/59) afirma que:

Entre outros defeitos, os gastos tributários permitem, muitas vezes, ganhos extraordinários a certos contribuintes para empreender ações que normal e naturalmente já realizavam. A concessão de benefícios fiscais com regras muito amplas permite que esta situação se configure, e empresários que investiriam em uma determinada região, por lá encontrem algumas vantagens comparativas, por exemplo, passam a fazer jus a um benefício que nem necessitavam. Trata-se de uma forma de desperdício de recursos públicos que ocorre freqüentemente.

Faz-se necessário, então, promover o controle e a monitoramento dos resultados socioeconômicos efetivamente alcançados com os benefícios fiscais, isto é, a avaliação da eficácia e efetividade dessa política. No caso concreto, há que se verificar se a desoneração gera resultados benéficos à população ou se, ao

contrário, compromete a arrecadação do Estado e, com isso, provoca na não prestação ou prestação insuficiente de serviços essenciais à comunidade.

Resta claro, então, que entes federativos não podem conceder benefícios que importem em renúncia de receitas aleatoriamente, sob pena de comprometer suas respectivas arrecadações e não obter os recursos de que necessitam para realizar as ações governamentais, de forma a não garantir ou garantir precariamente os direitos fundamentais dos cidadãos.

Conforme afirma Ferreira (2010) os resultados das políticas tributárias desenvolvidas pelo Estado devem estar em sintonia com o bem-estar social.

Takeda (2009, p. 132) salienta:

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

Isto posto, tem-se que o instituto em questão não pode ser utilizado pelos governantes de forma indiscriminada. Há uma série de normas que devem ser observadas e tais normas devem ser analisadas com um todo coordenado e coerente.

A interpretação sistêmica do instituto da renúncia de receita visa garantir que ele seja usado sempre em benefício da sociedade e sem provocar um gasto inútil ao erário público e ao interesse público.

A ação do governo há que se compatibilizar com os interesses da sociedade para que a renúncia de receita seja considerada como legítima.

5 RENÚNCIA DE RECEITA NO ESTADO DO PARÁ

Como bem aponta Carvalho (200, p. 4):

Não existe prática sem teoria e nem teoria sem prática. Nenhum caso concreto é conhecido ou resolvido sem um conjunto de proposições que o explique e nenhum conjunto de proposições explicativas é construído sem um concretude que o reclame.

Contudo, como bem adverte a autora, teoria e prática são fatores diferentes de um mesmo objeto, cujo conhecimento pressupõe tanto uma quanto outra.

Assim, após os apontamentos teóricos necessários à compreensão da temática abordada, passa-se a analisar a questão prática da renúncia de receita no Estado do Pará.

A concessão de benefícios fiscais é uma prática consagrada internacionalmente e, se adequadamente utilizada, pode ser salutar econômica e socialmente, contudo, não pode ocorrer de forma indiscriminada..

Os defensores da política de benefícios fiscais, em geral, argumentam que as vantagens sociais e econômicas das desonerações compensam suas desvantagens, pois induzem a aplicação de investimentos no setor privado que acabariam por não ser realizados e que esses investimentos importam em geração de renda e, por via reflexa, em receita futura.

Aqueles que criticam as renúncias de receita aduzem que as desonerações podem acarretar um desperdício de recursos governamentais, pois os contribuintes acabariam por efetuar os investimentos independentemente da concessão de benefícios e, por isso, frequentemente, são meros lucros inesperados. Fato é que o equilíbrio fiscal almejado pela Lei de Responsabilidade Fiscal pode ser afetado tanto pela realização de despesas quanto pela renúncia indiscriminada de receitas.

Justamente por essa razão, para a concessão de benefícios tributários de forma responsável, é prudente que o gestor sopesse os benefícios trazidos pela medida e o montante de renúncias de receita e, dessa forma, avalie se as benesses decorrentes da concessão do benefício são melhores ou mais eficientes que os gastos diretos que o ente federativo poderia realizar com os recursos que renunciou.

De acordo com o estabelecido no art. 14, I e II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, para que o gestor público conceda ou amplie benefícios tributários que importem em renúncia de receita, além de considerar o interesse público justificador do ato, deve ser apresentada estimativa do impacto orçamentário-financeiro da concessão e, ainda, demonstrado que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais ou, de forma alternativa, estar acompanhada de medidas de compensação.

Convém ressaltar que a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa da receita não se limita ao anúncio antecipado de sua concretização. A demonstração deve ser aquela suficiente para indicar que a renúncia praticada foi considerada quando da elaboração dos instrumentos de planejamento orçamentário.

Ademais, não basta que sejam simplesmente adotadas medidas de compensação às renúncias de receita. Tais medidas devem ser, necessariamente, aquelas previstas em lei, quais sejam: elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo e majoração ou criação de tributo ou contribuição. E, ainda, é necessário que realmente constituam uma forma de preservação da execução das políticas públicas contempladas nos instrumentos de planejamento orçamentário.

Outrossim, em atendimento ao princípio da anterioridade, a medida de compensação à renúncia de receita fiscal que importe em criação ou majoração de tributo, terá que ser objeto de lei, a ser editada no mesmo exercício financeiro em que foi elaborada a Lei de Diretrizes Orçamentárias, para que possa ser cobrada no exercício seguinte, já que o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício só entrará em vigor quando estiver assegurada a compensação pelo aumento de receita.

Por todo o exposto nesse estudo, é de extrema importância a verificação do cumprimento ou não, pelo Estado do Pará, dos requisitos previstos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, quando da concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita.

Para tal, far-se-á a análise das Leis de Diretrizes Orçamentárias e das Leis Orçamentárias Anuais referentes aos exercícios de 2001 a 2011, isto é, todas aquelas editadas até o momento da presente pesquisa e após a vigência da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.

a) Exercício de 2001

O art. 36 da Lei nº 6.309, de 26 de julho de 2000 (Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2001), editada pouco tempo depois da Lei de Responsabilidade Fiscal, já se reporta às disposições desta, ainda que de forma incipiente e estabelece, no art. 36, que a “concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício de natureza tributária ou financeira, deverá estar acompanhada de estimativa do impacto nas finanças públicas estaduais, assim como das medidas de compensação previstas na legislação em vigor”.

Não obstante ao teor do dispositivo legal acima citado e do art. 14, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, não constam, nem na Lei de Diretrizes Orçamentárias, nem na Lei Orçamentária Anual para o exercício de 2001, as medidas compensatórias às receitas renunciadas ou, alternativamente, a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais.

b) Exercício de 2002

A Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2002 (Lei 6.371, de 12 de julho de 2001), em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece:

Art. 45. O Chefe do Poder Executivo poderá encaminhar à Assembléia Legislativa propostas de alteração na legislação tributária, com o objetivo de adequá-la à promoção do desenvolvimento sócio-econômico.

Parágrafo único. As alterações da receita, decorrentes da concretização do disposto no caput deste artigo, serão incorporadas à programação de trabalho de 2002, de acordo com as prioridades do Plano Plurianual 2000/2003.

Art. 46. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício de natureza tributária ou financeira deverá estar acompanhada de estimativa do impacto nas finanças públicas estaduais, assim como das medidas de compensação previstas na legislação em vigor.

Parágrafo único. Caso as disposições do caput deste artigo gerem impactos financeiros no mesmo exercício da concessão, só podem ser implementadas após a anulação de despesa em valor equivalente.

Consta nos anexos da referida lei o demonstrativo de benefícios tributários reproduzido a seguir:

TABELA 1

ESPECIFICAÇÃO DA RECEITA	2002			2003			2004		
	VALOR ESTIMADO	PARTICIPAÇÃO %		VALOR ESTIMADO	PARTICIPAÇÃO %		VALOR ESTIMADO	PARTICIPAÇÃO %	
		TOTAL DOS BENEFÍCIOS	PIB		TOTAL DOS BENEFÍCIOS	PIB		TOTAL DOS BENEFÍCIOS	PIB
I- Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS	151.455	98,82	0,7803	141.412	98,62	0,6972	120.613	99,03	0,5691
II- Imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores – IPVA	1.758	1,15	0,0091	1.932	1,35	0,0095	1.130	0,93	0,0053
III- Imposto sobre Transmissão, Causa Mortis, Doação de Bens e Direitos – ITCD	42	0,03	0,0002	46	0,03	0,0002	51	0,04	0,0002
TOTAL DOS BENEFÍCIOS	153.255	100	0,7896	143.390	100	0,7069	121.794	100	0,5746

Fonte: Secretaria Executiva da Fazenda

Nota: PIB do Estado do Pará estimado para:

2002 - R\$ 19,41 bilhões

2003 - R\$ 20,28 bilhões

2004 - R\$ 21,19 bilhões

A despeito do estabelecido no art. 14, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, não constam, nem na Lei de Diretrizes Orçamentárias, nem no Orçamento Anual para o exercício de 2002, as medidas compensatórias às receitas renunciadas ou, alternadamente, a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais. Há apenas a estimativa dos valores que serão renunciados, o que evidencia a afronta ao dispositivo legal retro mencionado.

c) Exercício de 2003

A Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2003 (Lei 6.469, de 31 de julho de 2002), em sintonia com o que determina a Lei de responsabilidade Fiscal, dispõe:

Art. 45. O Chefe do Poder Executivo poderá encaminhar, à Assembléia Legislativa, propostas de alteração na legislação tributária, com o objetivo de adequá-la à promoção do desenvolvimento sócio-econômico.

Parágrafo único. As alterações da receita, decorrentes da concretização do disposto no caput deste artigo, serão incorporadas à programação de trabalho de 2003, de acordo com as prioridades do Plano Plurianual 2000/2003.

Art. 46. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício de natureza tributária ou financeira deverá estar acompanhada de estimativa do impacto nas finanças públicas estaduais, assim como das medidas de compensação previstas na legislação em vigor.

Parágrafo único. Caso as disposições do caput deste artigo gerem impactos financeiros no mesmo exercício da concessão, só podem ser implementadas após a anulação de despesa em valor equivalente.

Note-se que, apesar do disposto no art. 14, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, não constam, nem na Lei de Diretrizes Orçamentárias, nem no Orçamento Anual para o exercício de 2003, as medidas compensatórias às receitas renunciadas ou, alternativamente, a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais. Menciona apenas a contabilização dos benefícios tributários, pelo que resta cristalina a reiterada ofensa à Lei de Responsabilidade Fiscal.

d) Exercício de 2004

A Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2004 (Lei nº 6.568, de 06 de agosto de 2003) reza que:

Art. 11. O projeto de lei orçamentária que o Poder Executivo encaminhará à Assembléia Legislativa observará o disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 2000, constituindo-se de:

(...)

V - anexo demonstrando a compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais.

Art. 55. O Chefe do Poder Executivo poderá encaminhar à Assembléia Legislativa proposta de alteração na legislação tributária, com o objetivo de adequá-la à promoção do desenvolvimento socioeconômico.

Parágrafo único. Os efeitos das alterações na legislação tributária serão considerados na estimativa da receita, especialmente os relacionados com:

I - revisão dos benefícios e incentivos fiscais existentes;

II - fiscalização e controle das renúncias fiscais condicionadas;

III - medidas do Governo Federal, em especial as de política tributária; e

IV - tratamento tributário diferenciado à microempresa, ao microprodutor rural, à empresa de pequeno porte e ao produtor rural de pequeno porte.

Art. 56. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício de natureza tributária ou financeira deverá estar acompanhada de estimativa do impacto nas finanças públicas estaduais, assim como das medidas de compensação previstas na legislação em vigor.

Parágrafo único. Caso as disposições do "caput" deste artigo gerem impactos financeiros no mesmo exercício da concessão, só podem ser implementadas após a anulação de despesas em valor equivalente.

O art. 18 da Lei nº 6.612, de 30 de dezembro de 2003 (Lei Orçamentária Anual de 2004) adota como anexos os quadros de que tratam o art. 11 da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2004, dentre os quais consta o demonstrativo de benefícios tributários, que abaixo segue:

TABELA 2

ESPECIFICAÇÃO	2004				
	ICMS	IPVA	ITCD	PARTICIPAÇÃO %	
				TOTAL BENEFÍCIOS	PIB
I - CONFAZ	134.173	0	0	134.173	0,44
II - LEI SEMEAR	4.551	0	0	4.551	0,02
III - POLÍTICA DE INCENTIVO	169.521	2.338	17	171.876	0,57
TOTAL DOS BENEFÍCIOS	308.245	2.338	17	310.600	1,03

Fonte: SEFA e SEOF

Nota: PIB do Estado do Pará estimado de R\$ 30,261 bilhões

Apesar do disposto no art. 14, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, novamente, não constam, nem na Lei de Diretrizes Orçamentárias, nem na Lei Orçamentária Anual para o exercício de 2004, as medidas de compensação às renúncias de receita ou, alternativamente, a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais. Há apenas a contabilização dos benefícios tributários, pelo que fica evidente a total afronta à Lei de Responsabilidade Fiscal.

e) Exercício de 2005

Em consonância com o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2005 (Lei 6.666, de 26 de julho de 2004) estabelece:

Art. 12. O projeto de lei orçamentária que o Poder Executivo encaminhará à Assembléia Legislativa observará, além das demais disposições constitucionais e legais, o disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 2000, constituindo-se de:

(...)

V - anexo demonstrando a compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo II, que constitui o Anexo de Metas Fiscais integrante desta Lei.

Art. 52. O Chefe do Poder Executivo poderá encaminhar à Assembléia Legislativa propostas de alteração na legislação tributária, com o objetivo de adequá-la à promoção do desenvolvimento socioeconômico. Parágrafo único. Os efeitos das alterações na legislação tributária serão considerados na estimativa da receita, especialmente os relacionados com:

I - benefícios e incentivos fiscais;

II - fiscalização e controle das renúncias fiscais condicionadas;

III -medidas do Governo Federal, em especial as de política tributária; e
 IV -tratamento tributário diferenciado à microempresa e à empresa de pequeno porte, bem como a outros contribuintes de micro e pequeno portes.

Art. 53. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício de natureza tributária ou financeira deverá estar acompanhada de estimativa do impacto nas finanças públicas estaduais, assim como das medidas de compensação previstas na legislação em vigor.

Integra os anexos da Mensagem nº 033/04-GG, de 30 de setembro de 2004, que encaminhou o Projeto de Lei Orçamentária para o exercício de 2005 à Assembleia Legislativa do Estado do Pará, demonstrativo regionalizado da renúncia de receita proveniente de benefícios fiscais, abaixo transcrito:

TABELA 3

Constituição Estadual, Art. 204					RS 1.000,00		
MESSOREGIÃO	ICMS				IPVA	ITCD	TOTAL
	CONFAZ	SEMEAR	INCENTIVOS	SUB TOTAL			
BAIXO AMAZONAS	3.631	-	2.795	6.426	150	-	6.576
MARAJÓ	510	-	1.353	1.863	1	-	1.864
BELÉM	74.912	3.957	124.542	203.411	1.575	16	205.002
NORDESTE PARAENSE	1.769	10	11.415	13.194	217	-	13.411
SUDOESTE PARAENSE	20.008	-	6.070	26.078	5	-	26.083
SUDESTE PARAENSE	3.215	-	38.248	41.463	95	-	41.558
TOTAL	104.045	3.967	184.423	292.435	2.043	16	294.494

FONTE: SEFA-SISF-SIAT/SEPOF

É imprescindível destacar, à saciedade, que, apesar do disposto no art. 14, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, não constam, nem na Lei de Diretrizes Orçamentárias, nem no Orçamento Anual para o exercício de 2005, as medidas compensatórias às receitas renunciadas ou, alternativamente, a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais. Menciona, apenas, a contabilização dos benefícios tributários, o que caracteriza total desrespeito à Lei de Responsabilidade Fiscal.

f) Exercício de 2006

A Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2006 (Lei nº 6.771, 21 de julho de 2005), reza que:

Art. 12. O projeto de lei orçamentária que o Poder Executivo encaminhará à Assembléia Legislativa observará, além das demais disposições constitucionais e legais, o disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 2000, constituindo-se de:

(...)

V - anexo demonstrando a compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo I desta Lei;

Art. 52. O Chefe do Poder Executivo poderá encaminhar à Assembléia Legislativa propostas de alteração na legislação tributária, com o objetivo de adequá-la à promoção do desenvolvimento socioeconômico.

Parágrafo único. Os efeitos das alterações na legislação tributária serão considerados na estimativa da receita, especialmente os relacionados com:

I - benefícios e incentivos fiscais;

II - fiscalização e controle das renúncias fiscais condicionadas;

III - medidas do Governo Federal, em especial as de política tributária; e

IV - tratamento tributário diferenciado à microempresa e à empresa de pequeno porte, bem como a outros contribuintes de micro e pequeno portes.

Art. 53. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício de natureza tributária ou financeira deverá estar acompanhada de estimativa do impacto nas finanças públicas estaduais, assim como das medidas de compensação previstas na legislação em vigor.

De acordo com a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2006, a concessão de incentivos no Estado do Pará tem por objetivo consolidar um processo de desenvolvimento econômico moderno e competitivo, socialmente mais justo e ecologicamente sustentável, com maior internalização e melhor distribuição de seus benefícios. O referido diploma legal ressalta, ainda, que o número de empregos gerados pelos empreendimentos favorecidos por benefícios que importam em renúncia de receita reverte-se em renda, que se transforma em consumo e contribui diretamente para o aumento da arrecadação, porém o Estado não comprova o alegado.

O art. 17, IV, da Lei nº 6.806, de 29 de dezembro de 2005 (Lei Orçamentária Anual de 2006) informa que é publicado como anexo dessa lei quadro no qual consta a estimativa de compensação de renúncia de receita, em conformidade com o art. 12, V, da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2006, quadro esse reproduzido no Apêndice A.

Consta na Mensagem nº 028/05-GG, de 30 de setembro de 2005, que encaminhou o Projeto de Lei Orçamentária para o exercício de 2006 à Assembleia Legislativa do Estado do Pará, o demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita proveniente de benefícios fiscais que segue:

TABELA 4

DISCRIMINAÇÃO	R\$ 1.000,00		
	2006	2007	2008
Superávit Financeiro do Ano Anterior (A)	146.737	148.043	143.638
(+) Receita Prevista (B)	6.987.465	7.645.602	8.203.078
(=) Disponibilidade Financeira (C)	7.134.202	7.793.645	8.346.716
Incentivos Fiscais (D)	283.976	319.700	360.846
Estimativa de Impacto Orçamentário (D/B)	4,06	4,18	4,40
Estimativa de Impacto Financeiro (D/C)	3,98	4,10	4,32

Fonte: SEPOF

Nota: Em cumprimento à Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 4 § 2º, Inciso V.

De acordo com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual de 2006, são apresentadas as medidas abaixo apontadas como compensação às receitas renunciadas:

i. Com relação ao ICMS: elevação das alíquotas de ICMS, por meio da Lei nº 6.344, de 28/12/2000, referente aos segmentos listados a seguir: energia elétrica, comunicação, GLP, gasolina, fumo, refrigerantes e cerveja; aumento do consumo e, conseqüentemente, da arrecadação de ICMS, em função da elevação do emprego e renda; combate à sonegação fiscal;

ii. Quanto ao IPVA: incremento da geração de emprego e renda e combate à sonegação fiscal; e elevação da vida útil tributável de 10 para 15 anos;

iii. Relativas ao ITCD: garantia social do indivíduo à propriedade;

g) Exercício de 2007

Em respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2007 (Lei nº 6.892, de 13 de julho de 2006) dispõe, *in verbis*:

Art. 12. O projeto de lei orçamentária que o Poder Executivo encaminhará à Assembléia Legislativa observará, além das demais disposições

constitucionais e legais, o disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 2000, constituindo-se de:

(...)

V - anexo demonstrando a compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo I desta Lei;

Art. 52. O Chefe do Poder Executivo poderá encaminhar à Assembléia Legislativa propostas de alteração na legislação tributária, com o objetivo de adequá-la à promoção do desenvolvimento socioeconômico.

Parágrafo único. Os efeitos das alterações na legislação tributária serão considerados na estimativa da receita, especialmente os relacionados com:

I - benefícios e incentivos fiscais;

II - fiscalização e controle das renúncias fiscais condicionadas;

III - medidas do Governo Federal, em especial as de política tributária; e

IV - tratamento tributário diferenciado à microempresa e à empresa de pequeno porte, bem como a outros contribuintes de micro e pequeno portes.

Art. 53. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício de natureza tributária ou financeira deverá estar acompanhada de estimativa do impacto nas finanças públicas estaduais, assim como das medidas de compensação previstas na legislação em vigor.

O art. 17, IV da Lei nº 6.939, de 28 de dezembro de 2006 (Lei Orçamentária Anual de 2007) determina que faz parte dessa lei o anexo de que trata o art. 12, V, da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2007, no qual consta a estimativa de compensação de renúncia de receita, quadro esse reproduzido no Apêndice B.

Segundo a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual de 2007, como compensação às receitas renunciadas são apresentadas as seguintes medidas:

i. Com relação ao ICMS: elevação das alíquotas de ICMS, por meio da Lei nº 6.344, de 28/12/2000, referente aos segmentos listados a seguir: energia elétrica, comunicação, GLP, gasolina, fumo, refrigerantes e cerveja; aumento do consumo e, conseqüentemente, da arrecadação de ICMS, em função da elevação do emprego e renda; combate à sonegação fiscal; Lei nº 6.089, de 24/11/97, que visa promover o incentivo à pesquisa, ao estudo, à edição de obras e à produção de atividades artístico-culturais; Decreto nº 83, de 23/03/2007, que reduz em 15% a faixa de consumo de 101 à 150 quilowatts mensais;

ii. Quanto ao IPVA: incremento da geração de emprego e renda e combate à sonegação fiscal; e elevação da vida útil tributável de 10 para 15 anos;

iii. Relativas ao ITCD: garantia social do indivíduo à propriedade;

Ainda de acordo com Lei Orçamentária Anual de 2007:

A lei de incentivos estadual foi criada com o fim de consolidar um processo de desenvolvimento econômico moderno e competitivo, socialmente mais justo e ecologicamente sustentável, por meio da concessão de isenção, redução da base de cálculo, diferimento, crédito presumido e suspensão do ICMS relativo aos empreendimentos beneficiados. Com base nessa lei, no exercício de 2005 foram concedidos 28 (vinte e oito) novos benefícios, consolidando 176 (cento e setenta e seis) projetos incentivados, dos quais 100 (cem) pertencem ao setor industrial, 36 (trinta e seis) à agroindústria, 37 (trinta e sete) à pecuária e 03 (três) ao setor de pesca.

Considerando a decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 19 de abril de 2006, declarando a inconstitucionalidade do artigo 5º, inciso I, da Lei Estadual nº 6.489/02, que permitia a concessão de benefícios fiscais a empresas participantes da política de incentivos ao desenvolvimento do Estado do Pará, fica prejudicada a apresentação da previsão de renúncia de ICMS com base na referida lei, para os anos de 2007, 2008 e 2009.

h) Exercício de 2008

A Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2008 (Lei nº 7.010, de 23 de julho de 2007) assevera que:

Art. 12. O projeto de lei orçamentária que o Poder Executivo encaminhará à Assembléia Legislativa observará, além das demais disposições constitucionais e legais, o disposto nos arts. 5º e 14 da Lei Complementar nº 101, 4 de maio de 2000, constituindo-se de:

IV – demonstrativo da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, decorrentes da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, indicando as medidas de compensação que serão adotadas;

Art. 55. O Chefe do Poder Executivo poderá encaminhar à Assembléia Legislativa propostas de alteração na legislação tributária, com o objetivo de adequá-la à promoção do desenvolvimento socioeconômico.

Parágrafo único. Os efeitos das alterações na legislação tributária serão considerados na estimativa da receita, especialmente os relacionados com:

I - benefícios e incentivos fiscais;

II - fiscalização e controle das renúncias fiscais condicionadas;

III - medidas do Governo Federal, em especial as de política tributária;

IV - tratamento tributário diferenciado à microempresa e à empresa de pequeno porte, bem como a outros contribuintes de micro e pequeno portes, inclusive as de caráter cooperativista e associativo, em especial as que têm origem em formas familiares de produção e consumo urbanos e rurais.

Art. 56 A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício de natureza tributária ou financeira deverá estar acompanhada de estimativa do impacto nas finanças públicas estaduais, assim como das medidas de compensação previstas na legislação em vigor.

É importante ressaltar que, apesar do disposto no art. 56, as projeções estimadas de receita para a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2008 não computam os volumes de renúncia tributária para o período de 2008 a 2010. A referida lei

relata, apenas, que mesmo com essa renúncia, os indicadores fiscais de resultado primário e de resultado nominal evidenciam que o Estado manterá o equilíbrio fiscal.

O art. 19, IV, da Lei nº 7.095, de 23 de janeiro de 2008 (Lei Orçamentária Anual 2008) estabelece que:

Art. 19. São publicados como anexos desta Lei, em atendimento ao disposto no art. 12 da Lei nº. 7.010, de 2007:

(...)

IV – o demonstrativo da estimativa do impacto orçamentário e financeiro, decorrentes da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária;

O mencionado demonstrativo encontra-se reproduzido no Apêndice C.

Integra a Mensagem nº 107/07-GG, de 27 de setembro de 2007, que encaminhou o Projeto de Lei Orçamentária para o exercício de 2008 à Assembleia Legislativa do Estado do Pará, demonstrativo regionalizado da renúncia de receita proveniente de benefícios fiscais Veja-se:

TABELA 5

MESSOREGIÃO	ICMS				IPVA	ITCD	TOTAL
	CONFAZ	SEMEAR	INCENTIVOS	SUB TOTAL			
BAIXO AMAZONAS	5.215	0	422	5.637	195	0	5.832
MARAJÓ	684	0	23	707	1	0	708
METROPOLITANA DE BELÉM	115.340	2.397	199.114	316.851	2.294	14	319.159
NORDESTE PARAENSE	2.110	0	2.882	4.992	151	0	5.143
SUDOESTE PARAENSE	8.211	0	0	8.211	117	0	8.328
SIDESTE PARAENSE	20.885	0	31.828	52.713	151	0	52.864
TOTAL	152.445	2.397	234.269	389.111	2.909	14	392.034

FONTE: SEFA/SEPOF

Notas: Em cumprimento à Constituição Estadual, Art. 204, § 11.

Valores nominais
Messoregião - FIBGE

Segundo a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2008, são apresentadas as seguintes medidas como compensação às receitas renunciadas:

i. Com relação ao ICMS: aumento do consumo e, conseqüentemente, da arrecadação de ICMS, em função da elevação do emprego e renda; e a Lei nº 6.089, de 24/11/97, que visa promover o incentivo à pesquisa, ao estudo, à edição de obras e à produção de atividades artístico-culturais;

ii. Quanto ao IPVA: incremento da geração de emprego e renda e combate à sonegação fiscal; e elevação da vida útil tributável de 10 para 15 anos; educação no trânsito;

iii. Relativas ao ITCD: garantia social do indivíduo à propriedade;

i) Exercício de 2009

A Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2009 – Lei nº 7.193, de 05 de agosto de 2008, em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal, legisla que:

Art. 12. O Projeto de Lei Orçamentária que o Poder Executivo encaminhará à Assembléia Legislativa observará, além das demais disposições constitucionais e legais, o disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 2000, constituindo-se de:

(...)

IV - demonstrativo da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, decorrentes da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, indicando as medidas de compensação que serão adotadas;

Art. 54. O Chefe do Poder Executivo poderá encaminhar à Assembléia Legislativa proposta de alteração na legislação tributária, com o objetivo de adequá-la à promoção do desenvolvimento socioeconômico.

Parágrafo único. Os efeitos das alterações na legislação tributária serão considerados na estimativa da receita, especialmente os relacionados com:

- a) benefícios e incentivos fiscais;
- b) fiscalização e controle das renúncias fiscais condicionadas;
- c) medidas do Governo Federal, em especial as de política tributária;
- d) tratamento tributário diferenciado à microempresa e à empresa de pequeno porte, bem como a outros contribuintes de micro e pequeno porte, inclusive as de caráter cooperativista e associativo, em especial as que têm origem em formas familiares de produção e consumo urbano e rural.

Art. 55. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício de natureza tributária ou financeira deverá estar acompanhada de estimativa do impacto nas finanças públicas estaduais, assim como das medidas de compensação previstas na legislação em vigor.

Consta na Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2009 que o Poder Executivo Estadual entende que as características da economia paraense não permitem uma elevação excessiva de impostos que permita a compensação dos valores tributários renunciados, pelo que resta, para a manutenção do equilíbrio fiscal, a racionalização dos gastos públicos, a execução de ações nas áreas de fiscalização e arrecadação que permitam diminuir o nível de evasão tributária e, conseqüentemente, crescimento do nível de arrecadação.

Porém, outra vez, não há comprovação de que as medidas que o Estado menciona serão suficientes para manter o equilíbrio fiscal.

O art. 21 do Orçamento de 2009 (Lei nº 7.239, de 31 de dezembro de 2008), adota como parte integrante da mesma o anexo de que trata o art. 12, IV, da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2009. Esse quadro consta no Apêndice D.

A Lei Orçamentária Anual de 2009 realizou a estimativa do impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita proveniente de benefícios fiscais, conforme o quadro a seguir:

TABELA 6

DISCRIMINAÇÃO	R\$ milhares		
	2009	2010	2011
Superávit Financeiro do Ano Anterior (A)	183.229	183.360	187.944
(+) Receita Prevista (B)	10.859.396	12.019.168	12.852.105
(=) Disponibilidade Financeira (C) = (A+B)	11.042.625	12.202.528	13.040.049
Incentivos Fiscais (D)	646.014	719.013	797.386
Estimativa de Impacto Orçamentário (D/B)	5,95	5,98	6,20
Estimativa de Impacto Financeiro (D/C)	5,85	5,89	6,11

Fonte: SEPOF
Notas: Em cumprimento à LRF, art. 4º § 2º, inciso V e Lei Estadual nº 7.193, de 05 de agosto de 2008, art 12, inciso IV.
Valores nominais

A Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício 2009 aponta, como compensação aos recursos renunciados, as medidas a seguir listadas:

i. Com relação ao ICMS: elevação da renda interna e consequente crescimento da arrecadação tributária do Estado; melhoria dos procedimentos de fiscalização; e a Lei nº 6.089, de 24/11/97, que visa promover o incentivo à pesquisa, ao estudo, à edição de obras e à produção de atividades artístico-culturais; Decreto nº 83, de 23/03/2007, que reduz em 15% a faixa de consumo de 101 a 150 quilowatts mensais;

ii. Quanto ao IPVA: incremento da geração de emprego e renda e combate à sonegação fiscal; e elevação da vida útil tributável de 10 para 15 anos; educação no trânsito;

iii. Relativas ao ITCD: garantia social do indivíduo à propriedade;

Consta na Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2009 que o Poder Executivo Estadual entende que as características da economia

paraense não permitem uma elevação excessiva de impostos que permita a compensação dos valores tributários renunciados e resta, assim, para a manutenção do equilíbrio fiscal, além da racionalização dos gastos públicos, a execução de ações nas áreas de fiscalização e arrecadação que permitam diminuir o nível de evasão tributária e conseqüentemente crescimento do nível de arrecadação. Contudo, não há comprovação de que as medidas que o Estado menciona são capazes de manter o equilíbrio fiscal.

j) Exercício de 2010

Em observância ao estabelecido no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Diretrizes Orçamentárias do Estado Pará para o exercício 2010 (Lei Estadual nº 7.291/2009) dispõe, mais uma vez:

Art. 12. O Projeto de Lei Orçamentária que o Poder Executivo encaminhará à Assembléia Legislativa observará, além das demais disposições constitucionais e legais, o disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 2000, constituindo-se de:

(...)

IV- demonstrativo da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, decorrentes da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, indicando as medidas de compensação que serão adotadas; (Grifo da autora).

Art. 54. O Chefe do Poder Executivo poderá encaminhar à Assembléia Legislativa proposta de alteração na legislação tributária, com o objetivo de adequá-la à promoção do desenvolvimento socioeconômico.

Parágrafo único. Os efeitos das alterações na legislação tributária serão considerados na estimativa da receita, especialmente os relacionados com:

- a) benefícios e incentivos fiscais;
- b) fiscalização e controle das renúncias fiscais condicionadas;
- c) medidas do Governo Federal, em especial as de política tributária;
- d) tratamento tributário diferenciado à microempresa e à empresa de pequeno porte, bem como a outros contribuintes de micro e pequeno porte, inclusive as de caráter cooperativista e associativo, em especial as que têm origem em formas familiares de produção e consumo urbano e rural.

Art. 55. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício de natureza tributária ou financeira deverá estar acompanhada de estimativa do impacto nas finanças públicas estaduais, assim como das medidas de compensação previstas na legislação em vigor.

O art. 20 do Orçamento Anual estabelece que constitui anexo dessa lei o demonstrativo previsto no art. 12, IV, da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2010. O referido demonstrativo consta no Apêndice E.

A estimativa do impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita proveniente de benefícios fiscais prevista no Orçamento de 2010 consta no quadro abaixo:

TABELA 7

DISCRIMINAÇÃO	R\$ milhares		
	2009	2010	2011
Superávit Financeiro do Ano Anterior (A)	601.578	630.755	693.884
(+) Receita Prevista (B)	10.830.571	11.794.777	12.076.358
(=) Disponibilidade Financeira (C) = (A+B)	11.432.149	12.425.532	12.770.242
Incentivos Fiscais (D)	693.100	759.707	838.722
Estimativa de Impacto Orçamentário (D/B)	6,40	6,44	6,95
Estimativa de Impacto Financeiro (D/C)	6,06	6,11	6,57

Fonte: SEPOF

Notas: Em cumprimento à LRF, art. 4º § 2º, inciso V e Lei Estadual nº 7.291, de 27 de julho de 2009, art 12, inciso IV.

Valores nominais

As medidas apresentadas para compensar as perdas decorrentes de renúncias de receita elencadas pelo Poder Executivo do Estado do Pará na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2010 são as seguintes:

- i. Com relação ao ICMS: elevação da renda interna e conseqüente crescimento da arrecadação tributária do Estado; melhoria dos procedimentos de fiscalização; e a Lei nº 6.089, de 24/11/97, que visa promover o incentivo à pesquisa, ao estudo, à edição de obras e à produção de atividades artístico-culturais;
- ii. Quanto ao IPVA: incremento da geração de emprego e renda e combate à sonegação fiscal; e elevação da vida útil tributável de 10 para 15 anos;
- iii. Relativas ao ITCD: garantia social do indivíduo à propriedade;

Em nota explicativa ao demonstrativo de estimativa e compensação da renúncia de receita constante na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2010, o Estado aduz que: é dever do poder público criar condições favoráveis para a promoção do desenvolvimento econômico e social do Pará; a renúncia da receita é um dos principais instrumentos para a criação destas condições, seja na forma de isenção,

anistia e/ou remissão de tributos desde que resguardada a manutenção do equilíbrio fiscal; é importante a indução, por parte do poder público estadual, no sentido não só da manutenção das empresas já existentes, como também como elemento de atração para instalação de novos empreendimentos que venham proporcionar ao Estado maiores níveis de emprego e renda e, em um segundo momento, elevações da arrecadação tributária do Estado. Entretanto, mais uma vez, o Estado não apresenta estudo que comprove que as medidas que menciona serão suficientes para manter o equilíbrio fiscal.

k) Exercício de 2011

A Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2011, em sintonia com Lei de Responsabilidade Fiscal, novamente, estabelece:

Art. 12. O Projeto de Lei Orçamentária que o Poder Executivo encaminhará à Assembléia Legislativa observará, além das demais disposições constitucionais e legais, o disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 101/2000, constituindo-se de:

IV - demonstrativo da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, decorrentes da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, indicando as medidas de compensação que serão adotadas;

Art. 54. O Chefe do Poder Executivo poderá encaminhar à Assembléia Legislativa proposta de alteração na legislação tributária, com o objetivo de adequá-la à promoção do desenvolvimento socioeconômico.

Parágrafo único. Os efeitos das alterações na legislação tributária serão considerados na estimativa da receita, especialmente os relacionados com:

- a) benefícios e incentivos fiscais;
- b) fiscalização e controle das renúncias fiscais condicionadas;
- c) medidas do Governo Federal, em especial as de política tributária;
- d) tratamento tributário diferenciado à microempresa e à empresa de pequeno porte, bem como a outros contribuintes de micro e pequeno porte, inclusive as de caráter cooperativista e associativo, em especial as que têm origem em formas familiares de produção e consumo urbano e rural.

Art. 55. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício de natureza tributária ou financeira deverá estar acompanhado de estimativa do impacto nas finanças públicas estaduais, assim como das medidas de compensação previstas na legislação em vigor.

A Lei Orçamentária para o exercício 2011 – Lei nº 7.493, de 28/12/2010 adota como anexo aquele previsto no art. 12, IV, da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2011, quadro este constante no Apêndice F.

Segundo essa lei, a estimativa do impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita proveniente de benefícios fiscais é a seguinte:

TABELA 8

DISCRIMINAÇÃO	R\$ milhares		
	2010	2011	2012
Superávit Financeiro do Ano Anterior (A)	763.923	837.015	962.222
(+) Receita Prevista (B)	11.610.218	12.453.362	12.985.860
(=) Disponibilidade Financeira (C) = (A+B)	12.374.141	13.290.377	13.948.082
Incentivos Fiscais (D)	648.398	710.437	788.780
Estimativa de Impacto Orçamentário (D/B)	5,58	5,70	6,07
Estimativa de Impacto Financeiro (D/C)	5,24	5,35	5,66

Fonte: SEFA

Notas: Em cumprimento à LRF, art. 4º § 2º, inciso V e Lei Estadual nº 7.453, de 30 de julho de 2010, art 12, inciso IV.

Valores nominais

As medidas compensatórias previstas pelo Estado do Pará para o exercício 2011 foram as seguintes:

i. Com relação ao ICMS: elevação das alíquotas de ICMS, por meio da Lei nº 6.344, de 28/12/2000, referente aos segmentos listados a seguir: energia elétrica, comunicação, GLP, gasolina, fumo, refrigerantes e cerveja; incremento à geração de renda; combate à sonegação fiscal; Lei nº 6.089, de 24/11/97, que visa promover o incentivo à pesquisa, ao estudo, à edição de obras e à produção de atividades artístico-culturais; Decreto nº 83, de 23/03/2007, que reduz em 15% a faixa de consumo de 101 à 150 quilowatts mensais;

ii. Quanto ao IPVA: incremento da geração de emprego e renda e combate à sonegação fiscal; e elevação da vida útil tributável de 10 para 15 anos;

iii. Relativas ao ITCD: garantia social do indivíduo à propriedade;

Em nota explicativa ao demonstrativo de estimativa e compensação da renúncia de receita que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2011, o Executivo Estadual afirma que é dever do poder público criar condições favoráveis para a promoção do desenvolvimento econômico e social do Estado do Pará e que a renúncia de receita é um dos principais instrumentos de política tributária para

criação destas condições, na forma de isenção, anistia e/ou remissão de tributos, desde que resguardada a manutenção do equilíbrio fiscal. Contudo, não há comprovação de que o equilíbrio fiscal será resguardado. Ao analisar detidamente todos os dados acima coletados, verifica-se que, com relação ao requisito da renúncia de receita estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes (art. 14, *caput* da Lei de Responsabilidade Fiscal), o Estado do Pará não cumpriu essa condição nos exercícios de 2001, 2003, 2004, 2005, 2007 e 2008.

Nos exercícios de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005 o Estado do Pará não adotou nenhuma medida compensatória às receitas renunciadas, ou, alternativamente, demonstrou que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetaria as metas de resultados fiscais, o que afronta cabalmente o disposto no art. 14, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ao avaliar as medidas compensatórias adotadas pelo Estado do Pará nos exercícios 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, depreende-se que a maioria das medidas (quase todas) não são aquelas previstas em lei, ou seja, não se trata de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição e, portanto, não se trata de medidas que realmente constituam uma forma de preservação da execução das políticas públicas contempladas nos instrumentos de planejamento orçamentário.

Ademais, entre as medidas compensatórias, o Estado do Pará inclui os procedimentos de fiscalização e combate à sonegação fiscal, quando, na realidade, tais procedimentos são uma obrigação de todos os entes federativos e constituem um requisito indispensável da responsabilidade na gestão fiscal, conforme o disposto no art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Destaca-se, ainda, que a estimativa de renúncia de receita, no ano de 2002 (primeiro exercício que se divulgou na Lei de Diretrizes Orçamentárias a estimativa de renúncia de receita) foi de R\$ 153.255.000,00 e, no ano de 2011, foi R\$ 710.437.000,00. Verifica-se um crescimento de aproximadamente 463,56% (quatrocentos e sessenta e três vírgula cinquenta e seis por cento).

Os instrumentos de planejamento orçamentário prestam-se não apenas ao planejamento, mas também para o controle da execução orçamentária, de modo a permitir que a sociedade, os órgãos responsáveis pelo controle externo e os próprios gestores públicos possam avaliar, além da legalidade, a eficiência, a

eficácia e a economicidade dos atos que importem em renúncia de receita, bem como das respectivas medidas compensatórias.

Para a concessão de benefícios tributários de forma responsável, é imprescindível que o gestor promova estudo que avalie se as benesses decorrentes da concessão do benefício são melhores ou mais eficientes que os gastos diretos que o ente poderia realizar com os recursos que renunciou. Porém, o Estado do Pará não realiza e/ou não divulga estudos que permitam essa avaliação.

Ora, se o Estado do Pará não possui e/ou não torna público dados que permitam avaliar a eficiência, a eficácia e a economicidade dos atos que importem em renúncia de receita, bem como das respectivas medidas compensatórias, pode-se afirmar que os objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal não foram atingidos.

Assim, não há como se verificar se os benefícios concedidos são aptos a servir à igualdade, ao desenvolvimento com erradicação da miséria e da pobreza, à eliminação das diferenças econômicas entre grupos e regiões do país, enfim, à melhoria na qualidade de vida da população. Não há como auferir se os resultados das políticas tributárias desenvolvidas pelo Estado estão em sintonia com o bem-estar social ou, ao contrário, apenas servem para favorecer determinados grupos. É desconhecido, pois, o alcance dos benefícios fiscais.

Não obstante, também não há dados que demonstrem que as renúncias de receita concedidas são legítimas, ou seja, motivadas por uma finalidade pública apta a proporcionar o bem-estar social.

Conforme informações da Secretaria de Estado de Ciência e Tecnologia e Informação – SECTI²³, o acompanhamento do cumprimento das metas socioeconômicas dos favorecidos por benefícios fiscais do Governo do Estado é realizado por meio do fornecimento de informações encaminhadas pelo beneficiário, em formulário próprio, à Comissão da Política de Incentivos, que é constituída pela SECTI. Esse fato representa um avanço quanto à responsabilidade na gestão fiscal. No entanto, não se tem notícia de que as informações obtidas tenham sido sistematizadas e avaliadas de modo a se verificar se os benefícios têm atingido os resultados esperados.

Também não há disponibilização de dados que permitam comprovar que as renúncias de receita não provocam a diminuição do poder do Estado em

²³ Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Inovação (2010).

prover os direitos básicos dos seus cidadãos, bem como das ações prioritárias do governo.

Por derradeiro, faz-se importante, também, analisar o controle realizado pelo Tribunal de Contas sobre as contas do Estado do Pará. O Tribunal disponibiliza ao público a prestação de contas dos anos de 2002 a 2009. Far-se-á, então, a análise de ano a ano.

a) Contas de 2002

O relatório sobre a análise anual das contas do Estado do Pará do exercício de 2002 elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado do Pará afirma:

A Constituição Federal de 1988 introduziu inovações significativas, no exercício das funções dos controles interno e externo.

Abandonando a exclusividade que até então fora dada à legalidade, como preocupação maior no exercício do controle, o ordenamento constitucional determina que o controle se faça também em relação à legitimidade e a economicidade.

[...]

Este novo enfoque completaria o controle tradicional, restrito ao exame dos aspectos contábeis e legais.

Assim, a execução das funções públicas passou a ser apreciada também pelo ângulo operacional, compreendendo a economia, a eficiência e a eficácia.

É igualmente inovação da atual Constituição, a ampliação dos atos da administração aos quais deve incidir o controle dos Tribunais de Contas.

Deste modo, o controle passa a incidir sobre: a aferição de subvenções; renúncia da **receita, verificando se a concessão de benefícios fiscais obedeceu às disposições legais e se o beneficiário utilizou os recursos de acordo com a legislação vigente**, e ainda, sobre a admissão de pessoal, no exame de sua legalidade. (Grifo da autora).

Apesar de afirmar a necessidade de controle sobre as receitas renunciadas, em nenhum momento da análise de contas do exercício de 2002 o Tribunal de Contas do Estado do Pará examinou os benefícios fiscais, o que demonstra que o controle realizado ainda é falho quanto a esse ponto.

b) Contas de 2003

Na análise das contas do Governo do Estado do Pará referente ao exercício de 2003, constata-se a inexistência de exame acerca das receitas renunciadas.

c) Contas de 2004

No relatório elaborado pelo referido órgão auxiliar do Poder Legislativo sobre a análise anual das contas do Estado do Pará do exercício de 2004 consta o que segue:

Carta Estadual estabelece a necessária incidência da fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial sobre os aspectos da legalidade, legitimidade, eficácia, eficiência, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, externando, no labor diário de suas atividades, a aplicabilidade de sua competência caracterizadora de Órgão Constitucional de controle externo.

Apesar disso, novamente, o Tribunal de Contas foi omissivo quanto ao exame das receitas renunciadas.

d) Contas de 2005

Consta do relatório sobre a análise de contas do Estado do Pará do exercício de 2005, elaborado pelo Tribunal de Contas Estadual, *in verbis*:

A Constituição do Estado do Pará, em perfeita harmonia com a Constituição Federal e numa decorrência lógica e natural do princípio democrático, que ambas consagram, estabeleceu que:

“Art. 115. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembléia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”, para, mais adiante, afirmar – art. 116 – ser indispensável à mencionada fiscalização a participação do Tribunal de Contas.

Entretanto, o Tribunal de Contas não aprofundou o exame das renúncias de receitas e se limitou a constatar que a Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2005 cumpriu a exigência do art. 4º, § 2º, V, da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois nela consta, dentre os anexos de Metas Fiscais, o Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita. A Corte de Contas observou que os benefícios fiscais concedidos repercutirão, em 2005, numa renúncia no montante de R\$ 294,4 milhões, para um PIB do Estado do Pará de R\$ 28,4 bilhões e que esse valor representa uma participação de 1,03% em relação ao PIB e, portanto, guarda conformidade com o Demonstrativo Regionalizado da Renúncia de Receita dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social para 2005.

Embora a análise tenha se limitando à mera constatação de cumprimento de exigência formal de constar na Lei de Diretrizes Orçamentárias a estimativa das receitas renunciadas, de qualquer forma, houve um avanço, uma vez que em anos anteriores nem essa averiguação era feita.

e) Contas de 2006

Com relação ao exercício de 2006, ao analisar as renúncias de receita, o Tribunal de Contas do Estado do Pará constatou que:

O § 2º do art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que a LDO contenha o Anexo de Metas Fiscais. Conforme o inciso V do mesmo parágrafo, o Anexo conterá o “Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado”, que deverá atender a pelo menos uma das condições estabelecidas no art. 14, incisos I e II, Seção II (Da Renúncia de Receita), como segue:

Art. 14- (...)

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio de aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.(Grifo da autora)

O que se observa, na elaboração da LDO para 2006, é que tais condições não foram observadas posto que, no campo ‘COMPENSAÇÃO’, não constam medidas concretas de compensação da receita renunciada, conforme previsto no instrumento legal, acima citado, e exemplificado no Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido de Execução Orçamentária, aprovado pela portaria STN nº 587/2005.

Por essa razão, a Corte de Contas recomendou que:

No campo COMPENSAÇÃO, constante do demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, do Anexo de Metas Fiscais, não consta inclusão das medidas concretas de compensação da receita renunciada, conforme determinam os incisos I e II do art. 14 da lei complementar nº 101/2000 – LRF

Daí, esse exame do Tribunal de Contas, referente ao exercício de 2006, é um marco quanto à análise das receitas renunciadas, já que, ainda que não tenha procedido um controle finalístico dos benefícios fiscais, pela primeira vez no Estado do Pará houve uma verificação criteriosa quanto ao cumprimento do disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

f) Contas de 2007

Em verificação das renúncias de receita do exercício de 2007, o Tribunal de Contas Estadual averiguou ocorrência idêntica ao exercício precedente, qual seja:

O “Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita” deve atender a pelo menos uma das condições estabelecidas no art. 14, incisos I e II, Seção II (Da Renúncia de Receita), como segue:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio de aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (Grifo da autora)

O que se nota, na elaboração da LDO/2007, é que tais condições não foram observadas posto que, no campo “compensação”, não constam medidas concretas de compensação da receita renunciada, conforme previsto no instrumento legal, acima citado, e exemplificado no Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido de Execução Orçamentária, aprovado pela Portaria STN nº 633, de 30-8-2006.

Com isso, a Corte de Contas, como no ano pretérito, recomendou que:

Que, em atenção ao disposto no art. 14, inciso II, da lei complementar nº 101/2000 - LRF - sejam estabelecidas, no Anexo de Metas Fiscais, no campo COMPENSAÇÃO do demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, as medidas que serão adotadas para compensar a renúncia de receita, conforme exemplificado no Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido de Execução Orçamentária, aprovado pela Portaria STN nº 633/2006

g) Contas de 2008

Ao analisar as contas do Estado do Pará do exercício de 2008 o Tribunal de Contas Estadual, novamente, constatou a mesma incongruência evidenciada no ano anterior, vejamos:

No campo “compensação” do Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, constante do Anexo de Metas Fiscais, não consta inclusão das medidas concretas de compensação da receita renunciada, conforme determinam os incisos I e II do art. 14 da LRF; [...]

Conforme verificação efetuada no texto da Lei nº 7.010, de 23-7-2007 (LDO/2008), persiste a falha apontada no relatório anterior. Desta forma, conclui-se que a recomendação ainda não foi atendida.

Assim, a Corte exarou a mesma recomendação do ano anterior e determinou que:

Que, em atenção ao disposto no art. 14, inciso II, da lei complementar nº 101/2000 - LRF - sejam estabelecidas, no Anexo de Metas Fiscais, no campo COMPENSAÇÃO do demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, as medidas que serão adotadas para compensar a renúncia de receita, conforme exemplificado no Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido de Execução Orçamentária, aprovado pela Portaria STN nº 633/2006.

h) Contas de 2009

No exercício de 2009, o Tribunal de Contas Estadual, ao estudar as contas do Governo do Estado do Pará, outra vez, averiguou que:

O Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita não apresenta a modalidade da renúncia fiscal para cada espécie de tributo, conforme estabelece o MTDF. O demonstrativo também não indica qual das condições do art. 14 da LRF será utilizada para cada situação de renúncia de receita projetada para o exercício orçamentário;

Recomendação semelhante ao exercício passado foi expedida pela Corte de Contas Estadual, *in verbis*:

Que o Governo do Estado faça constar no Anexo de Metas Fiscais da LDO Demonstrativo de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, evidenciando a modalidade da renúncia fiscal para cada espécie de tributo e a condição utilizada, dentre as previstas no art. 14 da LRF, para cada situação de renúncia de receita, em consonância com o Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional.

Dessa forma, constata-se que, embora tenha havido um significativo avanço, a atuação do Tribunal de Contas do Estado do Pará quanto à análise das renúncias de receita ainda é deficiente, pois, no máximo, há uma averiguação quanto à observância do disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em geral, verifica-se que o controle externo das renúncias de receita pelo Poder Legislativo do Estado do Pará, com o auxílio do Tribunal de Contas Estadual, não é realizado de forma adequada, pois não leva em consideração importantes aspectos, tais como: se há comprometimento da arrecadação do Estado de modo a afetar os recursos de que necessita para realizar as ações governamentais; se as benesses decorrentes da concessão do benefício são melhores ou mais eficientes que os gastos diretos que o ente poderia realizar com

os recursos que renunciou; se o Estado demonstrou de forma suficiente que as renúncias de receita foram consideradas quando da elaboração dos instrumentos de planejamento orçamentário; apenas no exercício de 2006 e seguintes é que foi analisado se as medidas de compensação às renúncias de receita adotadas são aquelas estipuladas em lei e se realmente constituem uma forma de preservação da execução das políticas públicas contempladas nos instrumentos de planejamento orçamentário; avaliação da eficiência, eficácia e economicidade dos atos que importem em renúncia de receita.

Ademais, as recomendações do Tribunal de Contas do Estado do Pará têm sido reiteradamente descumpridas pelo Estado do Pará.

Essa deficiência na análise das contas, inclusive, é reconhecida pela própria Corte, na análise das contas do exercício de 2005, pois consta no voto do Conselheiro Substituto Antônio Erlindo Braga:

O Tribunal de Contas há de evoluir no sentido de no parecer prévio, avaliar o custo benefício do emprego dos recursos públicos, objetivando verificar o grau de atendimento das necessidades do povo, porque geralmente os governantes empregam os recursos em políticas públicas, mas nem sempre demonstram os benefícios em prol da população. Impõe-se para o futuro maior abrangência na apresentação do parecer prévio sobre as renúncias de receitas, os incentivos fiscais, para examinar o resultado dos incentivos sobre a melhoria de emprego e renda do povo.

Um dos fundamentos da República do Brasil é a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, assim, políticas públicas hão de ser direcionadas neste sentido, para se materializar os objetivos fundamentais constantes da Constituição.

Por saber dessa fragilidade, o Poder Executivo acaba por fazer um uso impróprio do instituto da renúncia de receita e a ausência de controle apropriado sobre o gasto tributário gera diversos problemas para a gestão responsável e planejada dos recursos públicos, na medida em que tais gastos não são acompanhados de um planejamento adequado.

6 CONCLUSÃO

Com base nos apontamentos realizados no decorrer do presente trabalho, é possível concluir que as renúncias de receita devem ser tratadas como gastos tributários ou *tax expenditures*, dado que a receita tributária deve ser considerada em seu potencial máximo, de forma a refletir a realidade do poder tributário do Estado.

Verifica-se que as finanças públicas podem ser afetadas tanto pelos gastos diretos efetuados pelo Estado quanto pelas renúncias de receita, por isso, para uma compreensão adequada das contas públicas, deve-se equiparar as perdas de arrecadação decorrentes de renúncias fiscais aos gastos governamentais.

Um claro entendimento sobre os gastos tributários é imprescindível para compreender o real impacto das perdas decorrentes de benefícios fiscais e, dessa forma, desempenhar a política orçamentária, financeira e tributária de forma planejada e responsável.

A forma encontrada pelos estudiosos sobre o assunto para uma abordagem responsável dos gastos tributários foi a incorporação dos efeitos dos benefícios fiscais ao processo orçamentário, por meio da quantificação, ainda que por estimativa, do seu resultado sobre os cofres públicos.

A necessidade de quantificação e controle sobre as receitas renunciadas é uma determinação da Constituição Federal de 1988, que estabelece, em seu art. 165, § 6º, que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito das receitas renunciadas.

A atual Carta Magna, em seu art. 70, também prevê a fiscalização, por meio dos órgãos de controle externo e interno, da aplicação das renúncias de receita.

O principal instrumento legal do ordenamento jurídico brasileiro para o monitoramento e controle da renúncia de receita é a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal, para que o gestor público conceda ou amplie incentivos tributários deverá apresentar estimativa do impacto orçamentário-financeiro da concessão, além de demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais ou, de forma alternativa, estar acompanhada de medidas de compensação.

A demonstração de que a renúncia de receita foi considerada quando da elaboração dos instrumentos de planejamento orçamentário não deve se limitar ao anúncio antecipado de sua concretização, mas sim, deve ser aquela suficiente para indicar que a renúncia praticada foi considerada durante o planejamento público.

Caso se opte por adotar medidas compensatórias, estas devem ser, obrigatoriamente, aquelas previstas em lei, quais sejam: a elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Por meio de uma análise sistemática das normas jurídicas, pode-se concluir que, além dos requisitos constantes no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e da observância do disposto no art. 165, § 6º, da Constituição Federal, a concessão de benefícios que importem em renúncia de receitas deve atender aos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade.

O Estado deve alocar os recursos da forma mais eficiente possível, com vistas a proporcionar o bem-estar social. Assim, a extrafiscalidade é um instrumento que deve ser utilizado pelo Estado sempre no intuito de propiciar o bem comum, logo, não pode implicar na redução da arrecadação de tal forma que esta acarrete o não provimento ou provimento precário dos direitos fundamentais dos cidadãos.

As desonerações tributárias não podem se constituir em fonte de desperdício de recursos governamentais, em medidas ineficientes e antieconômicas, sob pena de serem consideradas ilegítimas.

Ademais, para a concessão ou ampliação de incentivos tributários que importem em renúncia de receita é necessário, ainda, que haja um interesse público justificador do ato, visto que só se admite renúncia de receita que venha a reverter em benefício da população.

Então, deve-se promover o controle e o monitoramento dos resultados socioeconômicos efetivamente alcançados com os benefícios fiscais, isto é, a avaliação da eficácia e efetividade dessa política para se verificar, no caso concreto, se desoneração tem trazido resultados benéficos à população ou se, ao contrário, compromete a arrecadação do Estado e, com isso, provoca a não prestação ou prestação insuficiente de serviços essenciais à comunidade.

Resta claro, dessa forma, que a liberdade dos gestores públicos em instituir benefícios fiscais foi bastante restringida no ordenamento jurídico pátrio.

Adverte-se, no entanto, que a legislação não aboliu o instituto em questão, mas dotou o mecanismo de racionalidade e planejamento.

Assim, conclui-se que as renúncias de receita não constituem mera deliberação subordinada apenas à discricionariedade do chefe do Poder Executivo dos entes da Federação, mas, ao contrário, submete-se à conferência acerca da legitimidade e legalidade do ato.

Dessa forma, a concessão de benefícios fiscais que importem em renúncia de receita devem, obrigatoriamente, estar de acordo com as disposições constitucionais sobre a temática e na Lei Complementar nº 101/2000. O gestor que não observar tais normas estará sujeito, em tese, à perda da função pública, suspensão dos direitos políticos e pagamento de multa, por incorrer em ato de improbidade administrativa, nos termos do art. 10, VII, da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992.

Conforme se verifica, o avanço legislativo brasileiro foi enorme no tocante à renúncia de receita. Contudo, a prática ainda é bem longe da ideal. Os instrumentos reais de controle sobre os benefícios fiscais ainda são insuficientes.

No caso específico do Estado do Pará, é possível constatar que, em diversos exercícios, o Estado não adotou nenhuma medida compensatória às receitas renunciadas, ou, alternativamente, demonstrou que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais, o que viola o disposto no art. 14, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nas oportunidades em que o Estado fez constar nos instrumentos orçamentários medidas compensatórias às receitas renunciadas, a maioria das medidas (quase todas) não foram aquelas previstas em lei, ou seja, não se trata de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição e, portanto, não são medidas que realmente constituam uma forma de preservação da execução das políticas públicas contempladas nos instrumentos de planejamento orçamentário.

Além disso, o Estado não possui e/ou não torna público dados que permitam avaliar a eficiência, a eficácia e a economicidade dos atos que importem em renúncia de receita, bem como das respectivas medidas compensatórias. Por essa razão, não há como auferir se as políticas de concessão de estímulos fiscais se

destinam ao bem-estar social ou se, ao invés, constituem favorecimentos indevidos de determinados grupos de contribuintes.

O Estado também não detém e/ou não publica dados que demonstrem que as renúncias de receita concedidas são legítimas, ou seja, motivadas por uma finalidade pública.

Também não há disponibilização de dados que permitam comprovar que as renúncias de receita não provocam a diminuição do poder do Estado de prover os direitos básicos dos seus cidadãos.

Conclui-se que, em geral, o controle externo das renúncias de receita pelo Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, não é realizado de forma adequada, pois, no máximo, limita-se a conferir o cumprimento do disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Além disso, as recomendações do Tribunal de Contas do Estado do Pará não possuem eficácia, uma vez que têm sido reiteradamente descumpridas pelo Estado do Pará, sem nenhuma punição.

Por todo o exposto, é possível afirmar que o Poder Executivo paraense utiliza indevidamente o instituto da renúncia de receita e o controle externo sobre as desonerações tributárias ainda é insuficiente, o que ocasiona diversos problemas para a gestão responsável e planejada dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ALENCAR, Samir Ciriaco de. **Origens e Evolução da Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise crítica**. São Paulo: PUC, 2006.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 31, n. 84, Brasília: TCU, 2000. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055468.PDF>>. Acesso em: 10 jul. 2011.

ALVES, Maria Abadia. **Guerra Fiscal e Finanças Federativas no Brasil: o caso do setor automotivo**. Campinas: UNICAMP, 2001. Disponível em <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001758.pdf>. Acesso em 15 dez. 2011.

ANDREAZZI, Maria de Fátima Siliansky de et al . A agenda da reforma dos benefícios tributários das famílias e das empresas com saúde: entre o particular e o geral. **Rev. Sociol. Polit.**, Curitiba, v. 18, n. 35, Feb. 2010 . Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782010000100010&lng=en&nrm=iso>. access on 30 Feb 2012. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-44782010000100010>.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?ei=HHhHTICLO4aglAeR5l2nBA&ct=result&id=wpGAAAAYAAJ&dq=%22uma+introdu%C3%A7%C3%A3o+%C3%A0+ci%C3%A2nci+a+das+finan%C3%A7as>>. Acesso em: 21 jul. 2010.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. **ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial**. Brasília: ESAF, 2003. 51 p. Monografia agraciada com menção honrosa no VIII Prêmio Tesouro Nacional – 2003, Tributação, Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Pública, Porto Alegre (RS). Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/VIIIPremio/conteudo_catalogos_pr8.html>. Acesso em: 13 jul. 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 out. 1988, p. 1 (anexo).

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.303. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 1986, Seção 1, p. 17561.

BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 09 set. 1942, Seção 1, p. 13635.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 dez. 2000. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção 1, p.2745.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966, Seção 1, p.12451.

BRASIL. Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1982. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 03 jun. 1992, Seção 1, p.6993.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Receitas Públicas: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. 2ª ed. Brasília, 2004.

BRASIL. Resolução nº 1. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, 12 ago. 1970, Seção 1, p. 3205.

BRASIL. Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Comunicado nº 117**. Brasília, 18 out 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/111018_comunicadoipea117.pdf>. Acesso em: 06 mar. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Mandato de Segurança nº 21.942, da 6ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Brasília, DF, 15 de fevereiro de 2011. **Lex**: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v., [s. n.] , abr. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 411704, da 6ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Brasília, DF, 17 de março de 2003. **Lex**: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 167, [s. n.], p. 304, abr. 2011.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional – A & C**. Belo Horizonte: Editora Fórum, ano 4, n. 18, out./dez. 2004.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília: ESAF, n. 7, p.5-30, dez. 2006. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP7/CFP_n7.pdf >. Acesso em: 15 jun. 2011.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho. **Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Apostila de Filosofia do Direito (Lógica Jurídica)**. São Paulo: Edição Própria, 2000.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982.

CREPALDI, Guilherme; CREPALDI, Silvio. **Direito Financeiro: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica decisão, dominação**. 6ª ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2008.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Análise econômica do direito e renúncias de receitas. Pressupostos microeconômicos e resultados macroeconômicos da política de benefícios fiscais do Estado da Paraíba para a geração de emprego e renda**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2422, 17 fev. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14318>>. Acesso em: 5 abr. 2012.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda; ANJOS, Margarida dos (coord.); FERREIRA, Marina Baird (coord.). **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 4ª ed. Curitiba: Positivo, 2009.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício. **Lei de Responsabilidade Fiscal: o resgate do planejamento governamental. Fórum de Contratação e Gestão Pública- FCGP**, Belo Horizonte: Fórum, v. 8, n. 93, p. 70-77, set. 2009.

_____; NÓBREGA, Marcos. **Responsabilidade Fiscal: aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

FUNDO Monetário Internacional [200_]. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/about.htm>>. Acesso em 20 Fev. 2012

_____. **Manual de Transparência Fiscal**, 2007. Disponível em:<<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>>. Acesso em: 09 ago. 2011.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

GUASTINI, Riccardo. **Das Fontes às Normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O Regime Jurídico do Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: USP, 2009.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

INTERNATIONAL Fiscal Association. [200_]. Disponível em: <http://www.ifa.nl/organisation/what_is_ifa/pages/default.aspx>. Acesso em 03 Jan 2012

INTERNATIONAL Institute of Public Finance. [200_]. Disponível em: <<http://www.iipf.org/hist.htm>>. Acesso em: 03 Jan 2012.

KZAM NETO, Calilo Jorge. **A Norma de Anistia no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LEÃO, Armando Zurita. **Lançamento do ICMS**. São Paulo: PUC, 2005.

LOBATO, Paulo Henrique Bese; SOMAVILLA, Jaqueline Lara. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos Tribunais de Contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 70, n. 1, ano XXVII, Jan/Mar 2009. Disponível em: <<http://200.195.70.14/Revista/Content/Upload/Materia/393.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2010.

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

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito Tributário e Financeiro**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MCDANIEL, Paul R.; SURREY, Stanley S. **Tax expenditures**. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENEZES, Aderson de. **Teoria Geral do Estado**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 8ª ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2011.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Art. 14**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder (Org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 134-150.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

ORGANIZAÇÃO para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. [200_]. Disponível em: <http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html>. Acesso em: 20 Jan 2012.

OLIVEIRA, Antônio Flávio de. Questões polêmicas sobre renúncia de receita na Lei de Responsabilidade Fiscal. **Fórum de Contratação e Gestão Pública- FCGP**, Belo Horizonte: Forum, v. 8, n. 93, p. 46-49, set. 2009.

PARÁ. Lei nº 6.309, de 26 de julho de 2000. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 28 jul. 2000.

PARÁ. Lei nº 6.343, de 28 de dezembro de 2000. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 29 dez. 2000.

PARÁ. Lei nº 6.371, de 12 de julho de 2001. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 13 jul. 2001.

PARÁ. Lei nº 6.431, de 27 de dezembro de 2001. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 28 dez. 2001.

PARÁ. Lei nº 6.469, de 31 de julho de 2002. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 02 ago. 2002.

PARÁ. Lei nº 6.519, de 27 de dezembro de 2002. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 31 dez. 2002.

PARÁ. Lei nº 6.568, de 06 de agosto de 2003. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 07 ago. 2003.

PARÁ. Lei nº 6.612, de 30 de dezembro de 2003. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 31 dez. 2003.

PARÁ. Lei nº 6.666, de 26 de julho de 2004. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 27 jul. 2004.

PARÁ. Lei nº 6.708, de 29 de dezembro de 2004. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 30 dez. 2004.

PARÁ. Lei nº 6.771, de 21 de julho de 2005. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 22 jul. 2005.

PARÁ. Lei nº 6.806, de 29 de dezembro de 2005. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 30 dez. 2005, suplemento.

PARÁ. Lei nº 6.892, de 13 de julho de 2006. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 22 jul. 2006.

PARÁ. Lei nº 6.939, de 28 de dezembro de 2006. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 29 dez. 2006.

PARÁ. Lei nº 7.010, de 23 de julho de 2007. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 24 jul. 2008.

PARÁ. Lei nº 7.095, de 23 de janeiro de 2008. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 15 fev. 2008.

PARÁ. Lei nº 7.193, de 05 de agosto de 2008. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 07 ago. 2008.

PARÁ. Lei nº 7.239, de 31 de dezembro de 2008. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 31 dez. 2008, suplemento.

PARÁ. Lei nº 7.291, de 27 de julho de 2009. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 06 ago. 2009.

PARÁ. Lei nº 7.370, de 30 de dezembro de 2009. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 31 dez. 2009, suplemento.

PARÁ. Lei nº 7.453, de 30 de julho de 2010. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 04 ago. 2010.

PARÁ. Lei nº 7.493, de 28 de dezembro de 2010. **Diário Oficial**, Poder Executivo, Belém, PA, 31 dez. 2010, suplemento.

PARÁ. Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Inovação. **Ciência, Tecnologia e Inovação do Estado do Pará**. Belém, [200_]. Disponível em: <<http://www.secti.pa.gov.br/?q=node/565>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Pará. **Relatório de Análise da Prestação de Contas do Governo do Estado do Pará**. Belém, PA, 30 mai. 2003.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Pará. **Relatório de Análise da Prestação de Contas do Governo do Estado do Pará**. Belém, PA, 31 mai. 2004.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Pará. **Relatório de Análise da Prestação de Contas do Governo do Estado do Pará**. Belém, PA, 30 mai. 2005.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Pará. **Relatório de Análise da Prestação de Contas do Governo do Estado do Pará**. Belém, PA, 29 mai. 2006.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Pará. **Relatório de Análise da Prestação de Contas do Governo do Estado do Pará**. Belém, PA, 21 mai. 2007.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Pará. **Relatório de Análise da Prestação de Contas do Governo do Estado do Pará**. Belém, PA, 26 mai. 2008.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Pará. **Relatório de Análise da Prestação de Contas do Governo do Estado do Pará**. Belém, PA, 11 mai. 2009.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Pará. **Relatório de Análise da Prestação de Contas do Governo do Estado do Pará**. Belém, PA, 18 mai. 2010.

PASSOS, José Joaquim Calmon de. Instrumentalidade do Processo e Devido Processo Legal. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, ano I, vol. I, nº 1, Abr/2001. Disponível em < http://www.direitopublico.com.br/pdf_seguro/REVISTA-DIALOGO-JURIDICO-01-2001-J-J-CALMON-PASSOS.pdf>. Acesso em: 03 mar 2012.

PORTO, Jarbas. **Leis: a evolução da sociedade e o processo legislativo contemporâneo**. Belém: Marques Editora, 2011.

RICHARDSON, Ruth. As Reformas no Setor Público da Nova Zelândia. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos e SPINK, Peter (Coord.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998, p. 218. Disponível em: <http://books.google.com.br/books?id=pLWpl86CuvEC&pg=PA237&lpg=PA237&dq=BRESSER-PEREIRA+%22Reforma+do+Estado+e+administra%C3%A7%C3%A3o+p%C3%BAblica+gerencial%22&source=bl&ots=YGnv05PhTE&sig=z-OmadU4ekFoW-DfGns-0omag_w&hl=pt-BR&ei=r0NAToz7AcjSgQfTqpWeCA&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=5&ved=0CDwQ6AEwBA#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 08 jul. 2011.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SAXTON, Jim. **Tax Expenditures: a review and analysis**. Washington: Joint Economic Committee, 1999. Disponível em: <<http://www.house.gov/jec/fiscal/tax/expend.pdf>>. Acesso em: 06 jul. 2011.

SILVA, Moacir Marques da. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal: abordagem contábil e orçamentária para os municípios**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUTO, Marcos Juruena Villela. **Aspectos Jurídicos do Planejamento**

Econômico. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. "O Bem Comum na Ordem Constitucional Brasileira: a Família, a Empresa e o Estado". *In*: PADILHA, Norma Sueli (Coord.); NAHAS, Thereza Chistina (Coord.); MACHADO, Edinilson Donisete (Coord.). **Gramática dos direitos fundamentais: A Constituição Federal de 1988, 20 anos depois**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

TAKEDA, Tatiana de Oliveira. **Renúncia de Receita: repercussão da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Revista Controle, Fortaleza, v. VII, n. 1, abr 2009. Disponível em <http://www.tce.ce.gov.br/revistacontrole/Controle_2009_1/10_Renuncia.pdf>. Acesso em 05 abr 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. O Princípio da Transparência no Direito Financeiro. **Revista Virtual da Advocacia Geral da União**, ano II, nº 15, Out 2001. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/sistemas/site/TemplateTexto.aspx?idConteudo=104847&id_sit e=1115&ordenacao=1>. Acesso em: 10 jul. 2011.

_____. **Princípio da eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. III.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. V.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2010.

APÊNDICES

APÊNDICE A

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS ANEXO DE METAS FISCAIS ESTIMATIVA DE COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA 2006

LRF, art. 4º, § 2º, inciso V

R\$ milhares

SETOR/BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO	
	TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÃO	2006	2007		2008
CONVÊNIO CONFAZ	ICMS				Elevação das alíquotas de ICMS, através da Lei nº 6.344, de 28/12/2000, atingindo os seguintes segmentos: Energia Elétrica, Comunicação, GLP, Gasolina, Fumo, Refrigerantes e Cerveja.
Comércio Atacadista e Varejista de alimentos		41,124.37	46,297.81	52,256.34	
Prestadora de Serviços de Transportes Aéreo		262.67	295.61	333.65	
Órgãos Públicos		1,256.29	1,414.34	1,590.36	
Extrativismo Mineral		90,172.33	101,516.01	114,581.12	
Agroindústria		5.10	5.75	6.49	
Filantropia		76.80	86.46	97.59	
SUB - TOTAL		132,897.47	149,615.97	168,871.55	
LEI DE INCENTIVOS	ICMS				Aumento do consumo e, conseqüentemente, da arrecadação de ICMS, em função da elevação do emprego e renda.
Agroindústria		66,553.29	74,925.70	84,568.63	
Indústria Alimentícia		649.56	731.27	826.39	
Indústria de Bebidas		37,592.62	42,321.77	47,768.58	
Indústria de Cimento		4,851.50	5,461.82	6,164.76	
Indústria de Fumo		8,921.68	10,044.03	11,336.70	
Indústria de Móveis		11,833.87	13,322.57	15,037.19	
Indústria Extrativa de Minério		1,271.26	1,431.19	1,615.38	
Indústria Madeireira		1,724.59	1,941.54	2,191.41	
Indústria Metalúrgica		3,320.04	3,737.70	4,218.74	
Indústria Moveleira		228.45	257.19	290.29	
Indústria Química		5,407.30	6,087.53	6,871.00	
SUB - TOTAL		142,354.15	160,262.30	180,888.06	
LEI DE INCENTIVO À CULTURA	ICMS				Combate à sonegação fiscal.
Atividades Artístico-Culturais		3,801.10	4,279.28	4,830.02	
TAXISTAS	IPVA				O incremento da geração de emprego e renda e o combate à sonegação fiscal.
		4,896.01	5,511.92	6,221.31	
BENEFICIÁRIOS QUE POSSUEM UM SÓ IMÓVEL	ITCD				Elevação da vida útil tributável de 10 para 15 anos.
		27.46	30.92	34.90	
TOTAL GERAL		283,976.19	319,700.40	360,845.84	Garantia social do indivíduo a propriedade.

Fonte: SEFA/SEICOM

Nota: Valores a preços correntes

APÊNDICE B

**LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
ESTIMATIVA DE COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
2007**

RRF, art 4º, § 2º, inciso V

R\$ milhares

SETORES/PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIOS	TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÃO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
		ANO			
		2007	2008	2009	
a) CONVÊNIO CONFAZ					
. COMERCIO ATACADISTA E VAREJISTA DE ALIMENTOS	. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).	43.210,89	48.724,37	54.902,66	Elevação das alíquotas de ICMS, através da Lei nº 6.344, de 28.12.2005, referentes aos seguintes segmentos:
. PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AEREO		2.113,10	2.382,73	2.684,88	
. ORÇÃOS PÚBLICOS		2.661,36	3.000,93	3.381,45	
. EXTRATIVISMO MINERAL		89.640,92	101.078,63	113.895,48	
. AGROINDÚSTRIA		3,19	3,60	4,06	
. FILANTROPIA		140,34	159,25	179,32	
SUB - TOTAL	-	137.769,80	155.348,51	175.046,80	
b) LEI DE INCENTIVOS					
. AGROINDÚSTRIA	. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).	-	-	-	. Energia Elétrica . Comunicação . GLP . Gasolina . Comunicação . GLP . Gasolina . Fumo . Refrigerantes . Cerveja
. INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA		-	-	-	
. INDÚSTRIA DE BEBIDAS		-	-	-	
. INDÚSTRIA DE CIMENTO		-	-	-	
. INDÚSTRIA DE FUMO		-	-	-	
. INDÚSTRIA EXTRATIVA DE MINÉRIO		-	-	-	
. INDÚSTRIA MADEIREIRA		-	-	-	
. INDÚSTRIA METALÚRGICA		-	-	-	
. INDÚSTRIA MOVELEIRA		-	-	-	
. INDÚSTRIA QUÍMICA		-	-	-	
. INDÚSTRIA EM GERAL		-	-	-	
. PECUÁRIA		-	-	-	
. PESCADO		-	-	-	
. INDÚSTRIA NAVAL		-	-	-	
SUB - TOTAL	-	-	-	-	
c) REGULAMENTO DO ICMS					
. AGROINDÚSTRIA	. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).	4.698,00	5.293,23	5.964,41	Aumento do consumo e, conseqüentemente, da arrecadação de ICMS, em função da elevação do emprego e renda.
. INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA		21,45	24,16	27,23	
. INDÚSTRIA EXTRATIVA DE MINÉRIO		127,15	143,26	161,42	
. INDÚSTRIA MOVELEIRA		267,78	301,70	339,96	
. PECUÁRIA		33.531,08	37.779,47	42.569,90	
. PESCADO	3.461,00	3.899,51	4.393,97	Combate à sonegação fiscal.	
SUB - TOTAL	-	42.106,45	47.441,33	53.456,90	
d) LEI DE INCENTIVOS À CULTURA					
. ATIVIDADES ARTÍSTICAS - CULTURAIS	. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).	2.166,34	2.442,75	2.752,50	. Lei nº 6089, de 24.11.97, visa promover o incentivo à pesquisa, ao estudo, à edição de obras e a produção de atividades artísticas culturais.
					. O incremento da geração de emprego e renda e o combate à sonegação fiscal.
					Elevação da vida útil tributável de 10 para 15 anos.
e) Taxistas	. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).	2.628,67	2.964,08	3.339,92	
f) Beneficiários que possuem um só Imóvel	. Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação (ITCD).	12,58	14,19	15,99	. Garantia social do indivíduo a propriedade.
TOTAL GERAL	-	184.683,84	208.210,86	234.612,11	-

FONTE: SEFA/SEICOM

NOTA: Considerado o ano base de 2005

APÊNDICE C



GOVERNO DO ESTADO DO PARÁ
SECRETARIA ESPECIAL DE ESTADO DE GESTÃO
SECRETARIA EXECUTIVA DA FAZENDA
DIRETORIA DE ARRECADAÇÃO E INFORMAÇÕES FAZENDÁRIAS
ASSESSORIA TÉCNICA - DAIF

ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA

R\$ milhares

SETORES/PROGRAMAS/BENEFICIÁRIOS.	TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÃO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA				2011	COMPENSAÇÃO
		2007	2008	2009	2010		
a) CONVÊNIO CONFAZ							
. COMÉRCIO ATACADISTA E VAREJISTA DE ALIMENTOS	. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).	42.935,48	47.813,79	53.297,55	59.612,24	67.028,80	
. PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO		2.099,64	2.338,20	2.606,36	2.915,17	3.277,84	
. ORGÃOS PÚBLICOS		2.644,39	2.944,85	3.282,59	3.671,51	4.128,29	
. EXTRATIVISMO MINERAL		89.069,55	99.189,63	110.565,69	123.665,51	139.050,73	
. AGRINDÚSTRIA		3,17	3,53	3,94	4,40	4,95	
. FILANTROPIA		139,45	155,29	173,10	193,61	217,70	Aumento do consumo e, consequentemente, da arrecadação de ICMS, em função da elevação do emprego e renda.
SUB - TOTAL	-	136.891,65	152.445,28	169.929,23	190.062,45	213.708,12	
b) LEI DE INCENTIVOS							
. AGRINDÚSTRIA		61.532,89	68.524,26	76.383,31	85.433,20	96.061,94	
. INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA		356,74	397,27	442,83	495,30	556,92	
. INDÚSTRIA DE BEBIDAS		40.952,15	45.605,13	50.835,59	56.858,59	63.932,36	
. INDÚSTRIA DE CIMENTO		1.737,57	1.934,99	2.156,92	2.412,47	2.712,61	
. INDÚSTRIA DE FUMO		12.275,48	13.670,22	15.238,05	17.043,46	19.163,84	
. INDÚSTRIA EXTRATIVA DE MINÉRIO	. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).	277,90	309,48	344,97	385,85	433,85	
. INDÚSTRIA MADEIREIRA		4.684,97	5.217,28	5.815,65	6.504,69	7.313,94	
. INDÚSTRIA METALÚRGICA		4.255,43	4.738,93	5.282,44	5.908,30	6.643,35	
. INDÚSTRIA MOVELEIRA		7.140,49	7.951,79	8.863,78	9.913,96	11.147,36	
. INDÚSTRIA QUÍMICA		2.796,02	3.113,70	3.470,81	3.882,04	4.365,00	
. INDÚSTRIA EM GERAL		33.686,31	37.513,75	41.816,20	46.770,59	52.589,32	
. PECUÁRIA		38.842,87	43.256,20	48.217,25	53.930,04	60.639,47	
. PESCADO		1.816,50	2.022,89	2.254,90	2.522,06	2.835,83	
. INDÚSTRIA NAVAL		12,01	13,37	14,90	16,67	18,74	
SUB - TOTAL	-	210.367,34	234.269,27	261.137,62	292.077,20	328.414,53	
c) LEI DE INCENTIVOS À CULTURA							
. ATIVIDADES ARTÍSTICAS - CULTURAIS	. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).	2.152,53	2.397,10	2.669,46	2.672,03	2.975,62	. Lei nº 6089, de 24.11.97, visa promover o incentivo à pesquisa, ao estudo, à edição de obras e a produção de atividades artísticas culturais.
d) Taxistas	. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).	2.611,92	2.908,68	3.239,17	3.242,28	3.610,67	. O incremento da geração de emprego e renda e o combate à sonegação fiscal. Elevação da vida útil tributável de 10 para 16 anos.
e) Beneficiários que possuem um só imóvel	. Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação (ITCD).	12,50	13,92	15,50	15,52	17,28	. Garantia social do indivíduo à propriedade.
TOTAL GERAL	-	352.035,94	392.034,26	436.990,98	488.069,47	548.726,21	-
FONTE: SEFA/SEICOM/SEPOF							
NOTA: PROJEÇÕES DE CRESCIMENTO (IPCA/PIB ESTADUAL)							

APÊNDICE D



GOVERNO DO ESTADO DO PARÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
DIRETORIA DE ARRECAÇÃO E INFORMAÇÕES FAZENDÁRIAS
RENÚNCIA FISCAL ESTIMADA

LRF, art 4º, § 2º, inciso V

R\$ milhares

SETOR/PROGRAMA/BENEFICIÁRIO	TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÃO	2007	2008	2009	2010	2011	COMPENSAÇÃO
a) CONVÊNIO CONFAZ							
COMERCIO ATACADISTA E VAREJISTA DE ALIMENTOS		48.786,25	54.957,71	61.431,73	68.373,51	75.626,23	
PRESTADORA DE SERVIÇOS TRANSPORTES AÉREO	. Imposto sobre Operações Relativas a Circulação	1.016,20	1.144,75	1.279,50	1.424,20	1.579,43	
ORÇÁOS PÚBLICOS	de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços	19.267,36	21.708,36	24.262,25	27.003,88	29.947,31	
EXTRATIVISMO MINERAL	de Transporte Interestadual e Intermunicipal	126.341,10	142.323,25	159.088,93	177.065,98	196.366,17	Os recursos renunciados serão compensados por diversos fatores, destacando-se:
AGROINDÚSTRIA	e de Comunicação (ICMS).	6,57	7,40	8,27	9,21	10,21	1 - Elevação da renda interna e consequente crescimento da arrecadação tributária do Estado;
FILANTROPIA		192,80	217,19	242,77	270,21	299,66	2 - Melhoria dos procedimentos de fiscalização e arrecadação.
SUB - TOTAL	-	195.610,88	220.355,66	246.313,55	274.146,98	304.029,01	
b) LEI DE INCENTIVOS (*)							
AGROINDÚSTRIA	. Imposto sobre Operações Relativas a Circulação	39.792,95	44.626,76	50.107,35	55.759,48	61.645,36	
INDÚSTRIA EM GERAL	de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços	212.246,49	239.097,92	267.263,66	297.464,45	329.688,08	
PECUÁRIA	de Transporte Interestadual e Intermunicipal	17.917,19	20.183,72	22.551,36	25.110,79	27.647,87	
PESCADO	e de Comunicação (ICMS).	3.692,86	4.160,00	4.650,05	5.175,51	5.739,64	
SUB - TOTAL	-	273.651,49	308.268,40	344.582,42	383.520,23	425.323,94	Lei nº 6.063 de 24.11.97, visa promover o incentivo à pesquisa, ao estudo, à edição de obras e à produção de atividades artístico-culturais
c) LEI SEMEAR - Incentivo à Cultura	. Imposto sobre Operações Relativas a Circulação	2.904,00	3.271,36	3.656,72	4.069,93	4.513,55	
	de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços						
	de Transporte Interestadual e Intermunicipal						
	e de Comunicação (ICMS).						
d) Taxistas	. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	2.732,82	3.078,52	3.441,17	3.830,02	4.247,50	O incremento da geração de emprego e renda e o combate à sonegação fiscal. Elevação da vida útil tributável de 16 para 15 anos.
e) Beneficiários que possuem um só imóvel	. Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação (ITCD)	22,18	24,99	27,33	31,09	34,47	Garantia social do indivíduo a propriedade
f) Concessão de benefícios do IPVA	. Imposto sobre Propriedade de veículos automotores (IPVA)		11.392,26	12.734,27	14.173,24	15.718,12	Decreto nº 473 de 01/10/07, objetiva também educação no trânsito
g) Energia Elétrica residência I- Baixa renda	. ICMS	28.000,00	31.542,00	35.257,65	39.241,76	43.519,11	Decreto nº 83 de 23.03.07- aprovado pelo Dec. 4.676 e que reduz em 15% a faixa de consumo de 101 a 150 quilowatts hora mensal, consumidor de bx. renda.
TOTAL GERAL	-	562.921,37	577.933,18	646.013,71	715.013,26	797.385,71	

FONTE: SEFA/SEPOF

(*) - EMPRESAS BENEFICIADAS PELA POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS DO ESTADO DO PARÁ, CUJOS OS DECRETOS PUBLICADOS NO DIÁRIO OFICIAL DO ESTADO.

- 36 EMPRESAS BENEFICIADAS, VIA A LEI DE INCENTIVOS FISCAIS, CUJOS BENEFÍCIOS EM SUA MAIORIA RETROATIVOS A JANEIRO DE 2007.

- Projeção 2008 a 2011 baseada em indicadores SEPOF de IGP-DI e PIB Estadual.

- Encaminhado à SEPOF, em 28.04.08

APÊNDICE E



GOVERNO DO ESTADO DO PARÁ
PROJETO DE LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
DEMONSTRATIVO VI

LRF, art. 4º, § 2º, Inciso V

R\$ milhares

SETOR/BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA TRIBUTO/CONTRIBUIÇÃO	BASE/ 2008	2009	2010	2011	2012	COMPENSAÇÃO
CONVÊNIO CONFAZ							
. Comércio Atacadista e Varejista de alimentos	ICMS	63.550	69.203	75.853	83.747	92.840	Os recursos renunciados serão compensados por diversas fatores, destacando-se:
. Prestadora de Serviços de Transportes Aéreo		781	850	932	1.029	1.140	
. Órgãos Públicos		20.858	22.714	24.896	27.487	30.472	
. Extrativismo Mineral		206.055	224.382	245.945	271.541	301.023	
. Agroindústria		12	13	14	16	17	
. Filantropia		268	292	320	353	391	
SUB - TOTAL		291.523	317.453	347.960	384.173	425.883	
LEI DE INCENTIVOS							
. Agroindústria	ICMS	47.407	51.624	56.585	62.474	69.257	1 - Elevação da renda interna e conseqüente crescimento da arrecadação tributária do estado 2 - Melhoria dos procedimentos de fiscalização.
. Indústria em Geral		247.293	269.288	295.167	325.886	361.267	
. Pecuária		17.192	18.721	20.520	22.656	25.115	
. Pescado		4.232	4.609	5.052	5.577	6.183	
SUB - TOTAL		316.124	344.242	377.323	416.592	461.822	
LEI DE INCENTIVO À CULTURA - SEMEAR	ICMS						. Lei nº 6089, de 24.11.97, visa promover o incentivo à pesquisa, ao estudo, à edição de obras, e a produção de atividades artístico-culturais.
. Atividades Artístico-Culturais							
SUB - TOTAL		5.807	6.324	6.931	7.653	8.484	
TAXISTAS	IPVA						. O incremento da geração de emprego e renda e o combate à sonegação fiscal. Elevação da vida útil tributável de 10 para 15 anos.
SUB - TOTAL		1.941	2.114	2.317	2.558	2.836	
BENEFICIÁRIOS QUE POSSUEM UM SÓ IMÓVEL	ITCD						. Garantia social do indivíduo a propriedade.
SUB - TOTAL		24	27	29	32	36	
. Concessão de benefícios do IPVA		434	473	518	572	634	. Decreto nº 83 de 23.03.07-aprovado pelo Decreto 4.676 e que reduz em 15% a faixa de consumo de 101 à 150 quilowatts mensais.
. Energia Elétrica residencial - Baixa Renda		20.634	22.469	24.628	27.191	30.143	
TOTAL GERAL		636.488	693.100	759.707	838.772	929.838	

Fonte: SEFA/SEPOF

Notas:- Em cumprimento à LRF, art. 4º § 2º, inciso V e Lei Estadual nº 7.193, de 05 de agosto de 2008, art 12, inciso IV.

- Ano Base/ 2008 ,ÍNDICES SEPOF,SEGUNDO OFÍCIO Nº 0209/2009-GS/SEPOF,DE 09.03.09- IPCA/PIB ESTADUAL.

APÊNDICE F

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - 2011
ANEXO DE METAS FISCAIS
ESTIMATIVA DE COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DA RECEITA - 2010 / 2014

LRF, art. 4º, § 2º, inciso V

R\$ em milhares

SETOR/BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÃO	REALIZADO 2009	2010	ESTIMATIVA				COMPENSAÇÃO	
				2011	2012	2013	2014		
CONVÊNIO CONFAZ								. Elevação das alíquotas de ICMS, através da Lei nº 6.344, de 28.12.2000, referente aos seguintes segmentos Energia Elétrica Comunicação GLP Gasolina Fumo Refrigerantes Cerveja . O incremento à geração de renda e o combate a sonegação fiscal.	
. Comércio Atacadista e Varejista de alimentos	ICMS	84.627,12	92.717,47	101.588,66	112.791,37	125.037,47	138.273,69		
. Prestadora de Serviços de Transportes Aéreo		2.435,28	2.668,09	2.923,36	3.245,75	3.598,19	3.979,05		
. Órgãos Públicos		9.263,89	10.149,52	11.120,62	12.346,98	13.687,50	15.136,43		
. Extrativismo Mineral		186.056,25	203.843,23	223.346,95	247.976,53	274.900,09	304.000,46		
. Agroindústria		20,66	22,66	24,82	27,56	30,58	33,79		
. Filantropia		256,79	281,30	308,21	342,20	379,35	419,51		
. Remissão de Débitos Fiscais relativos ao ICMS		6.652,30	7.288,26	7.985,60	8.866,21	9.828,84	10.869,31		
SUB - TOTAL			289.312,27	316.970,52	347.298,26	385.596,58	427.461,98		472.712,22
LEI DE INCENTIVOS									
. Agroindústria		ICMS	37.309,88	40.876,70	44.787,79	49.726,76	55.125,74	60.961,25	
. Indústria em Geral	220.032,79		241.067,88	264.133,26	293.260,58	325.100,73	359.515,24		
. Pecuária	10.801,61		11.834,24	12.966,54	14.396,43	15.959,49	17.648,93		
. Pescado	3.506,78		3.842,03	4.209,63	4.673,85	5.181,30	5.729,79		
SUB - TOTAL		271.651,06	297.620,85	326.097,22	362.057,59	401.367,27	443.855,21		
LEI DE INCENTIVO À CULTURA - SEMEAR									
. Atividades Artístico-Culturais	ICMS								
SUB - TOTAL		4.397,37	4.817,76	5.278,72	5.860,83	6.497,16	7.184,94		
TAXISTAS									
	IPVA								
SUB - TOTAL		2.033,43	2.227,83	2.440,98	2.710,18	3.004,41	3.322,46		
BENEFICIÁRIOS QUE POSSUEM UM SÓ IMÓVEL									
	ITCD								
SUB - TOTAL		3,60	3,94	4,32	4,80	5,32	5,88		
IPVA CIDADÃO									
SUB - TOTAL		942,48	1.032,58	1.131,38	1.256,14	1.392,52	1.539,53		
Energia Elétrica Residencial - Baixa Renda									
	ICMS								
SUB - TOTAL		23.479,83	25.724,50	28.185,82	31.294,01	34.651,70	38.364,05		
TOTAL GERAL		591.820,00	648.397,99	710.436,71	788.780,12	874.420,34	966.984,73		

Fonte: SEFA/DICONF - GEFIS

Notas: Em cumprimento à LRF, art. 4º § 2º, inciso V e Lei Estadual nº 7.193, de 05 de agosto de 2008, art 12, inciso IV.

. ÍNDICE SEPOF - IPCA/PIB ESTADUAL : 2010/1,0956; 2011/1,095680; 2012/1,110275; 2013/1,108573; 2014/1,105858.