

EXONERAÇÃO TRIBUTÁRIA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

TAX EXONERATION AND THE LAW OF TAX LIABILITY UNDER THE FEDERAL CONSTITUTION 1988

*Aldo Aranha de Castro*¹
*Genovez, Simone*²

RESUMO: O presente estudo tem por objetivo analisar as exonerações tributárias, relacionando-as com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101/2000), instando salientar que o desenvolver desse tema deve sempre respeitar os parâmetros estabelecidos pela Constituição Federal. Para tanto, far-se-á necessário, inicialmente, trazer o conceito desta lei, bem como explicitar o seu objetivo para, em sequência, tratar dos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal, que são o planejamento público, a transparência, o controle e a responsabilidade (sendo que este último pilar não é unanimemente considerado pela doutrina, em que pese se explícita a sua presença como pilar), sob os quais deve se pautar a lei em comento. Após essa análise, estudar-se-á os incentivos fiscais como uma tentativa de benefícios sociais, pois se observará, no decorrer do texto que, por vezes, os incentivos fiscais não atendem efetivamente à finalidade para a qual foram criados, beneficiando parcela da sociedade apenas, em detrimento de outra. Por fim, tratar-se-á da Lei de Responsabilidade Fiscal sob o prisma da renúncia de receita, haja vista que, para se conceder determinados incentivos, o Estado renunciará a parte de sua receita, desde que observe o orçamento e o impacto que ocorrerão em virtude desta renúncia, a fim de se garantir uma gestão fiscal responsável e para que não tragam reflexos negativos tanto em termos estatais como sociais. A grande essência das exonerações tributárias e da Lei de Responsabilidade Fiscal reside na tentativa de uma administração pública responsável, que atenda aos anseios da sociedade sem, contudo, sacrificá-la, propiciando, assim, a justiça social e preservando os princípios básicos presentes no ordenamento jurídico brasileiro, com destaque aos princípios constitucionais.

PALAVRAS-CHAVE: Exoneração Tributária; Lei de Responsabilidade Fiscal; Renúncia de Receita.

ABSTRACT: The present study aims to examine the tax exonerations, relating them to the Fiscal Responsibility Law (Complementary Law number 101/2000), emphasizing that the develop of this theme must comply with the standards established by the Federal Constitution. To this, it's necessary, initially, shall be made to bring the concept of this law, as well as to explain your objective for, in sequence, treating of the pillars of the Fiscal Responsibility Law, which are public planning, transparency, control and responsibility (the latter pillar is not unanimously considered the doctrine, despite its presence is explicit as pillar), under those must be based the law in comment. After this analysis, it will be studied the tax incentives as an attempt to social benefits, therefore it will be observed in the course of the text that,

¹ Mestre em Direito pela Universidade de Marília - UNIMAR, Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela UEL/PR e Professor da Graduação em Direito da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS, Campus de Três Lagoas.

² Mestre em Direito pela Universidade de Marília - UNIMAR e professora da Graduação em Direito da Faculdade de Sinop - Fasp.

sometimes, the tax incentives doesn't meet the purpose effectively for which they were created, benefiting portion of society only, at the expense of another. Finally, it will be treat the Fiscal Responsibility Law through the perspective of waiver of revenue, given that, to grant certain incentives, the State will waive portion of its revenue but it must observe the budget and the impact that will occur under this waiver in order to ensure responsible fiscal management and it doesn't bring negative effects both in state and socially. The essence of tax exonerations and the Fiscal Responsibility Law are on trying to accountable governance that meets the expectations of society without, however, sacrificing it, thus providing social justice and preserving the basic principles present in order Brazilian law, with emphasis on constitutional principles.

KEYWORDS: Tax Exoneration; Fiscal Responsibility Law; Waiver of Revenue.

1. Introdução

Quando se trata de Direito Tributário, inerente a ele está a questão da responsabilidade fiscal. E esta, é analisada em concomitância com os dizeres do Código Tributário Nacional e, mais em evidência ainda, da Constituição Federal.

Para tanto, há uma lei específica, que trata sobre o tema da responsabilidade fiscal, qual seja, a Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece de cunho protetivo, visando a boa gestão fiscal.

Importante saber, até mesmo para os fins deste trabalho, que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) se relaciona com as exonerações tributárias, sendo que estas constam, especificamente, no art. 11 e, mais detalhadamente, no art. 14 de referido diploma legal. Neste último artigo, inclusive, aborda a questão da renúncia de receita, que se dá por meio dos incentivos fiscais.

Em suma, a LRF adentrou no ordenamento jurídico no ano 2000, com o intuito de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (conforme disposto no art. 163, inciso I, da CF). A LRF tem por objetivo atribuir uma maior responsabilidade ao gestor público, que deverá se policiar quando de sua atuação no controle e nos limites da responsabilidade fiscal, exercendo, assim, de modo atuante e positivo, para a boa consecução das políticas fiscais.

E assim, eis que surge a lei, e sua relação com a exoneração tributária, como tentativa de melhor atender aos anseios sociais, sempre pautados pela legalidade que lhe é peculiar.

Cumpre, assim, trazer um pouco do estudo da Lei de Responsabilidade Fiscal, conceituando-a e trazendo seus objetivos, realçando os pilares que a compõem, que devem ser

respeitados e, também, trazendo a questão dos incentivos fiscais e da exoneração tributária, a fim de se compreender com atenção e presteza esse complexo e interessante ramo, que envolve o Direito Tributário e sua questão social, pautada nos incentivos fiscais, que podem ser benéficos, quando plenamente atendidos, ou nem tanto, quando ocorre algum desvirtuamento daquilo que havia sido inicialmente proposto.

2. Lei de Responsabilidade Fiscal e seus pilares: conceito e objetivo

Benedito Antônio Alves e Sebastião Edilson buscam a explicação do que vem a ser a LRF e seu objetivo, o qual se pode observar nos seguintes dizeres:

A LRF nada mais é que um código de conduta que administradores públicos devem obedecer, respeitando as normas e limites legais, pois, ao fazerem uso do dinheiro público, têm, agora, o dever legal de, com transparência, prestar contas à sociedade de como estão gastando os recursos públicos.

Não resta dúvida que isso representa um importantíssimo instrumento de cidadania para todos os brasileiros, pois permite o acesso às contas públicas.

[...]

Na verdade, o principal objetivo da LRF é fazer com que haja mais responsabilidade por parte do administrador público. A partir daí, espera-se que haja mais profissionalismo e responsabilidade ao lidar com a coisa pública.³

Assim, o conceito desta lei é autoexplicativo, ou seja, é uma lei que estabelece o modo como os administradores públicos devem cumprir suas tarefas, com respeito à legalidade e lançando mão da transparência, para a prática de seus atos, pois é interesse de toda a sociedade, saber como é administrada a máquina pública, e como está sendo procedida a gestão do administrador, perante ao órgão que administra, e perante a sociedade, que é a parte diretamente interessada.

No mais, deste conceito é possível extrair o objetivo principal da LRF, qual seja, a responsabilidade como fundamento básico para o exercício das atividades pelos administradores públicos.

Além da conceituação e objetivo, cumpre-se saber quais são os pilares sob os quais se pauta a Lei em estudo.

2.1. Pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal

³ ALVES, Benedito Antônio; EDILSON, Sebastião. *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada*. 5. ed. Leme/SP: JH Mizuno, 2011, p. 217.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é sustentada por pilares, que trazem a razão de existir dessa lei. Há divergência na doutrina, sobre quantos e quais são os pilares, mas, embora alguns doutrinadores entendam existirem apenas três pilares: planejamento público, transparência e controle, inegável considerar-se também, a existência de um quarto pilar, que é o alicerce principal desta lei, qual seja, a responsabilidade. Partindo-se desse prisma, cumpre-se fazer a análise sobre os pilares da LRF, para após, ser possível identificar como os incentivos fiscais podem ser utilizados (pelo menos em tentativa) com o fito de trazer benefícios sociais.

André Luís Bertassi, André Roberto Cillo e Gideon Carvalho de Benedicto entendem como três os pilares da LRF, quais sejam: o planejamento público, a transparência e o controle. Em que pese o entendimento destes autores, crê-se que há, também, um quarto pilar que sustenta a lei ora em comento, qual seja, a responsabilidade, e que também é defendida por Luiz Carlos dos Santos, bem como por Juliana Gomes da Silva, avalizada por Marcelo Arno Nerling, que atua no curso de Gestão de Políticas Públicas da Universidade de São Paulo (GPPUSP).

Quanto ao planejamento público, nele se fazem presentes três instrumentos essenciais para a integração deste com o orçamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

A transparência, por sua vez, é assegurada através da participação da sociedade quando da elaboração e execução dos planos governamentais. Este acompanhamento deve se dar, inclusive, através da elaboração, publicação e divulgação de relatórios, com vistas ao acompanhamento das contas públicas, para que veja e constate se não houve nenhum ato de irregularidade nas referidas contas.

O controle é necessário para que a atuação estatal de utilização do orçamento não seja feita com desvios e falhas, que lesarão os cofres públicos e, por fim, a sociedade e contribuintes em geral.

Conforme a pontuação feita por Luiz Carlos dos Santos, e por Juliana Gomes da Silva, ratificada por Marcelo Arno Nerling, entendimento do qual se coaduna neste trabalho, há também o quarto pilar da LRF: a responsabilidade. Por este pilar, o gestor público deve cumprir com probidade e a diligência necessária para a sua função, todos os parâmetros estabelecidos na LRF, sob pena de recair sobre ele toda a responsabilidade em caso de descumprimento.

Como dito, André Luís Bertassi, André Roberto Cillo e Gideon Carvalho de Benedicto entendem que são três os pilares da LRF, valendo destacar o seguinte:

O planejamento, um dos principais itens da LRF, é tratado em 28 artigos. A LRF pressupõe a utilização de uma previsibilidade de médio e de curto prazo, por meio de três peças que se fundem no processo Orçamentário. A primeira peça é o Plano Plurianual (PPA), em seguida, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e por fim, a Lei Orçamentária Anual (LOA).

[...]

O PPA é a primeira etapa do planejamento. Para Kohama (2003) significa um plano de médio prazo, por meio do qual se procura ordenar as ações do governo fazendo com que os objetivos e metas sejam atingidos. Ele é obrigatório às três esferas de governo e é de iniciativa do poder executivo.

A Constituição Federal de 1988 traz em seu art. 165, §1º, uma disposição mínima do que deve contar o PPA.

[...]

O PPA deve, então, ser elaborado pelo chefe do executivo em seu primeiro ano de mandato, com início de execução em seu segundo ano de mandato, estendendo-se até o primeiro ano do mandato subsequente.⁴

Pode-se perceber, deste primeiro trecho, que os autores dividem o planejamento em três peças que se fundem no processo Orçamentário. Na narrativa acima, abordou-se o PPA. Veja-se agora as duas próximas peças:

A segunda peça desse conjunto de planejamento público é a LDO, com periodicidade anual. Representa a conexão entre o plano quadrienal (PPA) e a LOA, e atende inicialmente às exigências contidas no art. 165, §2º, da Constituição Federal [...].

[...]

A LRF traz definições e procedimentos quanto ao conteúdo da LDO, que deverá constar em um anexo demonstrativo da forma de contingenciamento de despesa caso ocorra algum motivo imprevisto — denominado de anexo de riscos fiscais.

[...]

A LDO deverá estabelecer os parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual, de forma a garantir a realização das metas e objetivos contemplados no PPA.

[...]

A LOA é a terceira peça do processo orçamentário fixando as despesas a serem realizadas e estimando as receitas que serão arrecadadas. Em sua elaboração, são respeitadas normas, princípios e regras. Ela, também, detalha as receitas e as despesas e deverá ser compatível com as demais peças do processo orçamentário — o PPA e a LDO.⁵

⁴ BENEDICTO, Gideon Carvalho de; BERTASSI, André Luís; CILLO, André Roberto. *Lei de Responsabilidade Fiscal – efeitos nas finanças públicas nas capitais dos Estados Brasileiros*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 21-22.

⁵ BENEDICTO, Gideon Carvalho de; BERTASSI, André Luís; CILLO, André Roberto. *Lei de Responsabilidade Fiscal – efeitos nas finanças públicas nas capitais dos Estados Brasileiros*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 23-25.

Uma vez analisado o planejamento, ainda os autores supracitados dissertam sobre os outros dois pilares, encerrando, assim, com a transparência e o controle, por não entenderem que há o quarto pilar. Eles terminam sua análise da seguinte forma:

A transparência é mencionada na Constituição Federal nem seu art. 5º, inc. XXXII, que garante a todos o direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas, cujo sigilo seja imprescindível à segurança da Sociedade e do Estado. [...]

A LRF busca assegurar a transparência, por isso, determina em seus arts. 52 a 55, a elaboração, publicação e divulgação de relatórios bimestrais e quadrimestrais de acompanhamento das contas públicas.⁶

[...]

O controle é necessário para acompanhar a execução do orçamento e apontar suas falhas e desvios, bem como zelar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens e direitos da fazenda pública. Dentre outras atribuições, está também a de verificar a perfeita aplicação das normas e princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas.⁷

Para complementar essa explanação, cumpre citar Luiz Carlos dos Santos, que defende a existência do quarto pilar da LRF, qual seja, a responsabilidade:

No tocante à última coluna/pilar da lei em foco, entende-se que a responsabilização é um dos fatores primordiais para uma boa administração. Ou seja, é o dever maior do gestor, arrecadar o que determina a lei e só gastar até o limite de sua receita, obedecendo aos parâmetros fixados. Portanto, responsabilidade na gestão fiscal é saber administrar os tributos; acompanhar o financeiro; prestar contas; examinar a execução orçamentária; controlar as despesas públicas; enfim, fazer o planejamento fiscal.⁸

Com essa análise, pode-se notar que este quarto pilar (responsabilidade) é latente quando se fala em responsabilidade fiscal, e se faz presente quando do estudo e da análise da lei em comento, por ser base e essencial para que haja sua efetividade. Isto significa dizer que o Estado, por meio do gestor público, deve administrar de modo probo o tributo arrecadado, acompanhar a gestão financeira e fazer a prestação de contas de forma transparente, dentre outros, conforme citado acima.

⁶ BENEDICTO, Gideon Carvalho de; BERTASSI, André Luís; CILLO, André Roberto. *Lei de Responsabilidade Fiscal – efeitos nas finanças públicas nas capitais dos Estados Brasileiros*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 26-27.

⁷ BENEDICTO, Gideon Carvalho de; BERTASSI, André Luís; CILLO, André Roberto. *Lei de Responsabilidade Fiscal – efeitos nas finanças públicas nas capitais dos Estados Brasileiros*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 29.

⁸ SANTOS, Luiz Carlos dos. *Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): quatro pilares de apoio*. Disponível em: <<http://www.lcsantos.pro.br/arquivos/05_LRF_QUATRO_PILARES29032010-121321.pdf>> . Acesso em: 12/01/2013.

Além do pilar da responsabilidade, conforme se pode depreender, no tocante ao planejamento, o PPA tem por escopo a condução racional dos gastos públicos, para que haja manutenção do patrimônio público e para que o Estado realize novos investimentos, que são necessários e essenciais ao desenvolvimento nacional.

A elaboração da LDO trará as bases sob a qual o Estado se pautará, na busca do desenvolvimento, traçando as prioridades a serem alvejadas, bem como traçando também, as despesas que terão no próximo exercício financeiro. Essa Lei que orientará a elaboração da LOA. Essa narrativa está em estrita conformidade com o art. 165, §2º, da Constituição Federal.

Por sua vez, a LOA é aquela que fixará as despesas que serão realizadas no exercício anual, bem como as receitas que serão arrecadadas pelo Estado. Para tanto, devem ser respeitados os princípios constitucionais tributários e da ordem econômica, sem o que, planaria referida lei nos ares da inconstitucionalidade.

No tocante à transparência, resta claro este pilar, tanto pelo que foi comentado, quanto pelas citações supra, que ela visa assegurar à sociedade o direito de saber como foram realizados os gastos públicos, ou seja, a população tem o direito de acompanhar as contas públicas, através de relatórios detalhados que deverão ser disponibilizados por parte do Estado, para que seja tomada ciência de que ele está agindo de acordo com a probidade que lhe é diligenciada.

Já em relação ao pilar relativo ao controle, este tem sua essencialidade no acompanhamento da execução do orçamento, para que corrija possíveis falhas e para que haja a boa aplicação, com zelo, dos recursos arrecadados.

A LRF, deste modo, busca uma gestão fiscal responsável, a fim de trazer uma efetividade na busca pelo desenvolvimento nacional, trazendo benefícios para toda a sociedade, com o bom aproveitamento do dinheiro arrecadado a título dos tributos cobrados pelo Estado.

3. Incentivos fiscais como tentativa de benefícios sociais

Os benefícios para a sociedade podem ser trazidos, além do bom aproveitamento do dinheiro arrecadado com os tributos, de outro modo também. Desde que respeitada a LRF, se for permitido pelo orçamento, o Estado pode conceder incentivos fiscais, no intuito de eliminar ou reduzir a carga tributária, o que se denomina como Renúncia de Receita, que está prevista no art. 14 da lei em estudo, e que será trazido logo adiante.

Esses incentivos fiscais devem ter por escopo o desenvolvimento nacional, além de equilibrar socioeconomicamente as diversas regiões do país. Na realidade, às vezes esses incentivos acabam até prejudicando o equilíbrio (aumentando o desequilíbrio entre as regiões), pois por questões políticas, são concedidos alguns incentivos, em regiões já desenvolvidas, em detrimento de outras, que ansiavam avidamente pelo incentivo, para que pudessem reduzir as disparidades regionais.

Kiyoshi Harada tece o seguinte comentário:

Os incentivos fiscais visam eliminar ou reduzir a carga tributária. Eles são de várias espécies: isenção, redução da base de cálculo ou da alíquota, concessão de crédito presumido, alíquota zero etc.

Como exceções aos princípios da generalidade e de universalidade da tributação, os incentivos fiscais só podem ser concedidos como instrumentos para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, nos termos do art. 151 da CF:

[...]

Só que, na prática, inúmeros incentivos até agravam o desequilíbrio do desenvolvimento econômico entre as regiões. Eles vêm sendo instituídos *sempre* sob o manto do interesse público, porém, com *resultados negativos*, porque são outorgados por critérios *meramente políticos* (não confundir com política tributária). Setores da economia com um *lobby* bem organizado levam a melhor em detrimento de outros setores não organizados politicamente, desregulando a economia como um todo, causando distorções sociais e ferindo o princípio da isonomia, à medida que "veste" um santo e "desveste" outros dois ou três.⁹

Desta feita, conforme se observa, Kiyoshi Harada menciona os incentivos, como isenção, redução de base de cálculo ou alíquota, entre outros, e que eles devem promover a redução das desigualdades regionais e sociais, com o fito de propiciar a justiça social e garantir o desenvolvimento nacional de forma sustentável.

Nesta forma, se os incentivos servissem realmente para o desenvolvimento sustentável, e para a redução das desigualdades, tanto regionais quanto sociais, seria muito proveitoso, e se traduziria em efetiva otimização para a sociedade.

Todavia, como este tópico sugere, há uma "tentativa de benefícios sociais". Tentativa, porque nem sempre os resultados almejados são atingidos. Tentativa, porque se houvesse, em sua plenitude, o alcance dos benefícios sociais, estes resolveriam as questões regionais, sociais, de desenvolvimento e prosperidade que deveriam ser peculiares a uma nação.

⁹ HARADA, Kiyoshi. *Incentivos Fiscais em face da Lei de Responsabilidade Fiscal*. in: INCENTIVOS FISCAIS – questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. coord. André Elali, Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP editora, 2007, p. 245-246.

Infelizmente, na prática, há situações políticas que acabam por agravar o desequilíbrio regional, trazendo benefícios a uma parte da população em detrimento de outra. Para tanto, o Estado deve se valer de medidas efetivas a fim de evitar que isso ocorra. Por isso, foi criada a LRF, no intuito de estabelecer uma política fiscal responsável, onde se façam presentes os pilares analisados (planejamento, transparência, controle e responsabilidade) para que, assim, a própria população possa se manifestar, em caso de má gestão pública, visando à proteção da sociedade como um todo.

Essa política fiscal deverá buscar o desenvolvimento socioeconômico do país, com a redução das desigualdades e maior equilíbrio entre as regiões. Com isso, compete ao Estado estabelecer políticas tributárias que propiciem à sociedade alcançar os objetivos almejados.

Maria de Fátima Ribeiro aborda a questão da política fiscal, que deverá estar em conformidade com a LRF. Pode-se notar essa análise nos seguintes trechos:

Por meio da política extrafiscal, o legislador poderá estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade, instituindo uma tributação regressiva ou progressiva, ou **quanto à concessão de incentivos fiscais**.¹⁰ (grifo nosso)

A política fiscal poderá ser dirigida no sentido de propiciar a evolução do país para objetivos puramente econômicos, como seu desenvolvimento e industrialização, ou também para alvos políticos e sociais, como maior intervenção do Estado no setor privado. A determinação do objetivo da política fiscal integra as políticas governamentais. É ponto pacífico, que cabe à política tributária se ocupar do planejamento e análise dos tributos que devem ser instituídos e cobrados, e, determinar que eles devam ser instrumentos indicados para alcançar a arrecadação preconizada pela política financeira, sem contrariar os objetivos maiores da política econômica e social que orientam o destino do país.¹¹

O planejamento deve se fazer presente, quando da adoção de uma política fiscal, competindo à política tributária estabelecer parâmetros para que assim ocorra, atendendo-se, deste modo, integralmente à LRF. A autora, ainda continua sua análise:

Os auxílios concedidos pelos Estados, visando o desenvolvimento econômico, são referidos na doutrina, tanto no Brasil quanto no exterior, como incentivos fiscais entre outros que promovem a regulação do mercado

¹⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência*. in: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; QUEIROZ, Mary Elbe; RIBEIRO, Maria de Fátima. *Novos Horizontes da Tributação: um Diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 228.

¹¹ RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência*. in: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; QUEIROZ, Mary Elbe; RIBEIRO, Maria de Fátima. *Novos Horizontes da Tributação: um Diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 229.

através da extrafiscalidade. Tais incentivos, à luz da legislação brasileira, consistem basicamente em espécie de renúncia de receitas públicas nos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101/2000).¹²

Necessário se faz, para fins do objetivo do presente trabalho, analisar a responsabilidade fiscal no tocante aos incentivos fiscais, uma vez que haverá a necessidade de renúncia de receita para que estes possam ser concedidos. E essa renúncia deve se dar em estrita consonância com o orçamento, daí ter-se que levar em consideração o objetivo do incentivo, a necessidade dele perante a sociedade e os impactos que gerarão aos cofres públicos para a sua realização. Somente então se torna possível a efetividade dos incentivos fiscais, isto é, somente com uma política fiscal adequada e o respeito à LRF, é que se tornará possível a concessão dos incentivos fiscais planejados e estruturados pelo Estado.

4. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a renúncia de receita

Depois dessa análise estrutural e necessária sobre a LRF, pode-se adentrar propriamente aos artigos da LRF que se vinculam, em especial, à questão da renúncia de receita, prevista no art. 14 da Lei n.º 101/2000.

Cumpra, primeiramente analisar as disposições preliminares previstas no art. 1º do referido dispositivo legal, para depois, mais especificamente, passar pelo art. 11 (que defende a previsão deste tributo por parte do Estado, bem como torne efetiva a sua arrecadação), para ao fim, chegar-se no art. 14, com sua análise e comentários, para ser possível exaurimento do estudo em comento.

O art. 1º da LRF reza o seguinte:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§1º 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

¹² RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência*. in: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; QUEIROZ, Mary Elbe; RIBEIRO, Maria de Fátima. *Novos Horizontes da Tributação: um Diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 233.

crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

§2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.¹³

A LRF, na parte mencionada pelo *caput* do art. 1º aborda a questão das Finanças Públicas (Capítulo II) dentro da Tributação e Orçamento (Título VI). Neste Capítulo são abordadas normas gerais, e as normas referentes ao Plano Plurianual, à Lei de Diretrizes Orçamentárias e à Lei Orçamentária Anual, que se fazem presentes dentro de um dos pilares da LRF, qual seja, o planejamento, supra estudado.

O §1º se refere ainda aos pilares do planejamento e da transparência. Já o §2º e o §3º definem que esta Lei se aplica a todas as pessoas políticas, observando-se que os Tribunais de Contas estão abrangidos no Poder Legislativo, quando se faz referência em relação à União, Estados, Distrito Federal e Municípios (§3º), devendo, assim, respeitar também os pilares da LRF.

Uma vez tendo esta noção acerca da LRF, e diante do exposto, sobre o seu conceito e pilares, além da análise até agora realizada, faz-se oportuno adentrar nos dois artigos que vão relacionar à essência deste trabalho, que serão os artigos 11 e 14. Rezam os dispositivos legais o seguinte:

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.

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

[...]

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:

¹³ MAZZA, Alexandre. *Vade Mecum Tributário*. São Paulo: Rideel, 2009, p. 625.

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 afetar  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.

 1  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.

 2  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 são entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

 3  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  1 ;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobranç a.¹⁴

O que se extrai de mais importante, até para fins do que se pretende no desenvolvimento do tema, é que os incentivos fiscais são tidos como renúncia de receitas públicas, conforme regulado pela LRF e observado por Maria de Fátima Ribeiro.

Segundo o dispositivo legal, eles devem ser concedidos em conformidade com uma gestão fiscal responsável, através de três requisitos, conforme se pode observar do art. 11, quais sejam, a instituição, previsão e efetiva arrecadação dos tributos.

Isto significa que, sem observar isso, sem verificar o orçamento e o impacto que os incentivos fiscais trarão para o Estado, não há que se falar em benefício, pois o que acontecerá, se isso ocorrer, será uma desestabilização da economia e uma desregulação econômica, pois o Estado não terá mais em suas mãos o poder para o controle da economia. Daí, mais uma vez reiterando,   necessário atentar aos quatro pilares da responsabilidade fiscal (planejamento, transparência, controle e responsabilidade), bem como pautar-se em parâmetros constitucionais, para que os incentivos sejam concedidos e tragam somente benefícios   população.

Kiyoshi Harada traz um comentário acerca do art. 11 da LRF, do que se pode observar:

¹⁴ MAZZA, Alexandre. *Vade Mecum Tributário*. São Paulo: Rideel, 2009, p. 627-628.

Verifica-se que o art. 11, apesar de inserido no capítulo amplo da receita pública, cuida apenas da receita derivada, que constitui a maior fonte regular de abastecimento dos cofres públicos.

Para caracterizar a gestão fiscal responsável é preciso que o ente da Federação (União, Estado ou Município) institua todos os tributos de sua competência impositiva, promova a previsão desses tributos e torne efetiva a sua arrecadação.

Instituir tributos significa a faculdade de o ente político contemplado pela Constituição Federal criar o tributo, por meio de lei ordinária, salvo previsão constitucional em contrário, como é o caso do imposto sobre grandes fortunas, em que é exigida a formalidade de lei complementar para sua instituição (art. 153, VII). A União até hoje não instituiu esse imposto, de sorte que não está cumprindo o art. 11 da LRF.¹⁵

Citado autor complementa sua explanação harmonizando o art. 14 com o art. 11 da LRF:

Em perfeita harmonia com o art. 11, a LRF estabeleceu em seu art. 14:

[...]

O dispositivo em questão objetiva prevenir situações de desequilíbrio orçamentário, estatuindo mecanismos para consecução das metas previstas no art. 1º da LRF, por meio de uma gestão fiscal responsável, planejada e transparente. Impõe limites e condições para a concessão ou ampliação de incentivos fiscais. Contudo, circunscreve-se à renúncia de natureza tributária, não interferindo na concessão de benefícios ligados às receitas não tributárias, como, por exemplo, a isenção de tarifas de transporte coletivo de passageiros para os idosos.¹⁶

Por receita derivada, destaca-se apenas que o autor a utiliza como sendo aquela que provém da economia privada, através dos tributos, que é de onde o Estado extrai a maior parte dos recursos que irão compor os cofres públicos.

Do mais, o entendimento do autor é no sentido de que compete às pessoas políticas, a instituição dos tributos (que sejam de sua competência impositiva), bem como promover a previsão desses tributos, através de um estudo pormenorizado e especializado, para que se tenha uma noção dos contribuintes em potencial, para assim, de posse dessas informações, buscar o momento certo para que realize a arrecadação de sua receita.

Já a efetiva arrecadação, é a forma adequada e correta com a qual o Estado promoverá essa arrecadação, que se dará pela constituição do crédito tributário pelo

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. *Incentivos Fiscais em face da Lei de Responsabilidade Fiscal*. in: INCENTIVOS FISCAIS – questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. coord. André Elali, Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP editora, 2007, p. 247-248.

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. *Incentivos Fiscais em face da Lei de Responsabilidade Fiscal*. in: INCENTIVOS FISCAIS – questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. coord. André Elali, Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP editora, 2007, p. 248-249.

lançamento e, conseqüentemente, sua cobrança, que se dará por meio administrativo ou judicial.

Em consonância com essa análise feita do art. 11 da LRF, Kiyoshi Harada tece comentários sobre o art. 14, que aborda a renúncia de receita e é a parte que merece maior destaque, pois dá ênfase aos incentivos fiscais, que podem ser concedidos, desde que haja uma gestão fiscal responsável, planejada e transparente. No planejamento haverá certos limites e condições para que sejam ou não concedidos incentivos fiscais, os quais terão de obedecer não apenas à LRF, como a todos os ditames constitucionais, sob pena de recair em inconstitucionalidade.

Deve-se estudar o impacto que a renúncia tributária trará ao orçamento, não devendo, referida renúncia, afetar as metas dos resultados fiscais (conforme consta do inciso I, do art. 14), bem como, deve estar acompanhada das medidas de compensação, nos termos do inciso II, também do art. 14 da LRF.

Maria de Fátima Ribeiro faz um comentário pontual acerca da LRF, no tocante aos artigos 11 e 14. Mas antes, cumpre destacar que a autora em comento utiliza um comentário de Betina Treiger Grupenmacher, sobre o art. 11 "ter sido questionado sobre sua constitucionalidade. Afirma Betina Treiger Grupenmacher que tal dispositivo *afrontou irreversivelmente o Texto Constitucional, na medida que em que estabeleceu restrição à prerrogativa constitucional das pessoas políticas de Direito Público*"¹⁷. Mas na verdade, o que houve foi uma maior rigor no controle dos incentivos fiscais que as pessoas políticas concedem, para que não sejam concedidos aleatoriamente e sem controle e fiscalização, proporcionando um desequilíbrio regional ou social ainda maior.

Acerca do art. 11 da LRF, Maria de Fátima Ribeiro tece a seguinte análise:

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem por objetivo o combate ao desperdício de dinheiro público bem como estabelece uma política de gestão responsável. Prescreve o artigo 11 da referida Lei, que constituem requisitos essenciais da responsabilidade e na gestão fiscal a previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Desta forma, houve um maior rigor no controle dos incentivos fiscais concedidos pela Administração pública federal, distrital, estadual e municipal.

Referida Lei, trata-se de verdadeiro código de conduta para os administradores públicos, uma vez que visa estabelecer normas de gestão eficiente de recursos públicos bem como inibir outras ações contra o erário,

¹⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger, *apud* RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência*. in: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; QUEIROZ, Mary Elbe; RIBEIRO, Maria de Fátima. *Novos Horizontes da Tributação: um Diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 241.

no âmbito do governo federal, estadual e municipal. É, portanto, mais um mecanismo de controle da unidade nacional, protegendo o pacto federativo ao determinar limitações na concessão ou ampliação de incentivos fiscais.¹⁸

Tal e qual Kiyoshi Harada, ela fala da harmonia entre o art. 11 e o art. 14 da LRF, abordando sobre a renúncia de receitas do art. 14, da seguinte forma:

Em harmonia com o artigo 11, destaca-se o artigo 14 que dispõe sobre as limitações na concessão ou ampliação dos benefícios fiscais como um importante controle desses mecanismos de exoneração fiscal.

[...]

Como pode ser observada, a renúncia das receitas tributárias, é possível mediante a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar a sua vigência e nos dois seguintes, observado o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias entre outras considerações. De igual modo, a proposta de renúncia deverá estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado, por meio de aumento de receita tributária, mediante a elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de outro tributo. Assim, pode considerar a Lei de Responsabilidade Fiscal como um dos instrumentos legislativos para controle da receita pública bem como da concorrência fiscal, conforme demonstrado. Muitas vezes são concedidos incentivos fiscais que violam o pacto federativo com o objetivo de um ente político atrair investimento para o seu território. Além de contrariar a Lei de Responsabilidade Fiscal, tais procedimentos podem provocar uma guerra fiscal (concorrencial) entre os entes da Federação.¹⁹

A autora analisa pontualmente o tema, trazendo no final, a mesma preocupação de Kiyoshi Harada, de que muitas vezes, por interesses meramente políticos, busca-se a concessão de um incentivo fiscal, que pode trazer um desequilíbrio ainda maior entre as diversas regiões.

No mais, observa-se no comentário de Maria de Fátima Ribeiro, que a LRF é muito importante, para que haja um controle rigoroso quando da concessão de incentivos fiscais, e que estes possam ser eficientes, concupiscentes com os objetivos pelos quais e para os quais foram criados.

Deve ser observado o pacto federativo, a fim de evitar a guerra fiscal entre os Estados, que acaba ocasionando um prejuízo para a efetividade das políticas públicas.

¹⁸ RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência*. in: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; QUEIROZ, Mary Elbe; RIBEIRO, Maria de Fátima. *Novos Horizontes da Tributação: um Diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 241.

¹⁹ RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência*. in: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; QUEIROZ, Mary Elbe; RIBEIRO, Maria de Fátima. *Novos Horizontes da Tributação: um Diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 241-243.

Em relação à renúncia, e em conformidade com os dizeres de Maria de Fátima Ribeiro, deve levar em consideração a estimativa do impacto orçamentário-financeiro que os cofres públicos sofrerão, em razão de tal medida (daí não ser possível a concessão de incentivos fiscais a torto e à direito), bem como esse impacto deverá ser observado no exercício em que iniciará sua vigência, e também, nos dois seguintes, em conformidade com a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Além do que, deve acompanhar, tal e qual citado por Hiyoshi Harada, as medidas de compensação, no período mencionado, por meio de aumento da receita tributária, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, nos termos do inciso II do art. 14 da LRF.

Com essa explanação, resta claro que é possível e, por vezes, extremamente necessária, a concessão de incentivos fiscais, pois só assim propiciará um desenvolvimento nacional efetivo, principalmente no intuito de trazer um equilíbrio socioeconômico maior entre as regiões, bem como proporcionar mais empregos e um bem-estar maior à sociedade como um todo, além de proteger o meio ambiente e garantir a soberania nacional.

O governo, inclusive, cria programas que se relacionam com os incentivos fiscais, onde se visa uma aceleração do crescimento. Maria de Fátima Ribeiro comenta que a finalidade extrafiscal do Estado se dá ou com vistas ao crescimento econômico, ou para tentar contornar as crises pelas quais o planeta vem passando, ou até mesmo em virtude de políticas econômicas criadas e propostas pelo próprio governo. Ela tece o seguinte comentário:

Assim, a intervenção do Estado, com finalidade extrafiscal, poderá se dar com vistas às perspectivas de crescimento da economia brasileira nos próximos anos bem como, para situações atuais considerando a crise econômica mundial e da política econômica proposta pelo Governo brasileiro com o PAC — Programa de Aceleração do Crescimento.²⁰

O Programa de Aceleração do Crescimento visa um equilíbrio social maior, proporcionando às pessoas que não possuem condições, de ter um lar, onerando-se bem menos para tal, do que se contratasse junto a uma instituição particular. Assim visa beneficiar a sociedade e auxiliar para que consiga prosperidade, e para que o desenvolvimento nacional possa ocorrer também na prática, saindo do campo (por vezes utópico) da teoria.

Com programas que tragam a efetividade de políticas públicas, acaba se tornando possível vislumbrar uma diminuição das desigualdades, todavia, deve-se realmente adotar

²⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência*. In: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; QUEIROZ, Mary Elbe; RIBEIRO, Maria de Fátima. *Novos Horizontes da Tributação: um Diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 236-237.

medidas que sejam efetivamente concretizadas, sem o que, a sociedade não terá de retorno aquilo que realmente anseia, que é uma sociedade mais justa e igual.

5. Conclusão

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi estabelecida no ordenamento jurídico brasileiro com o objetivo de se propiciar uma maior responsabilidade por parte do administrador público, para a realização de suas tarefas e para a boa gestão da coisa pública.

A ideia que se pretendeu trazer, com este trabalho, foi possibilitar uma análise da LRF e da exoneração tributária que, se forem efetivas, trarão muitos proveitos para a sociedade.

Não se pode esquecer, nesta análise, que se deve observar os princípios tributários, bem como os princípios constitucionais garantidores da ordem econômica, previstos no art. 170 da Constituição Federal, para, assim, ter-se concretizada, por completo, a razão de ser da LRF e da criação de incentivos fiscais, que visam à redução das desigualdades regionais e sociais.

Resta clara a existência de uma política tributária para a concessão desses incentivos, todavia, deve-se tomar cuidado, para que essa política seja realmente efetiva, a fim de proporcionar um desenvolvimento sustentável, com a real redução das desigualdades, tanto regionais como sociais, e não o contrário, como por vezes, na prática, é comumente observado.

Deve-se respeitar os princípios tributários e constitucionais, e as leis afins ao tema, como a LRF, sob pena de, em não se observando tais institutos, recair-se não apenas no campo da ilegalidade, como também, da inconstitucionalidade.

A lei estudada no presente trabalho visa, assim, a preservação da sociedade, e sua análise se revela extremamente importante, pois almeja algo mais amplo do que a mera busca pela responsabilidade do administrador público, que é a preservação e a proteção da sociedade ante possíveis arbitrariedades e, assim, buscam preservá-la, a fim de que seja mais igual e com a garantia à dignidade da pessoa humana, que é inerente a cada indivíduo.

6. Referências

ALVES, Benedito Antônio; Edilson, Sebastião. *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada*. 5. ed. Leme/SP: JH Mizuno, 2011.

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BARBOSA, Hermano Antonio do Cabo Notaroberto. *Regulação Econômica e Tributação: o papel dos incentivos fiscais*. in: *Direito Tributário e Políticas Públicas*. coord. José Marcos Domingues. São Paulo: MP, 2008.
- BENEDICTO, Gideon Carvalho de; BERTASSI, André Luís; CILLO, André Roberto. *Lei de Responsabilidade Fiscal – efeitos nas finanças públicas nas capitais dos Estados Brasileiros*. Curitiba: Juruá, 2012.
- BRASIL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL INTERPRETADO. org. Antônio Cláudio da Costa Machado. Barueri/SP: Manole, 2010.
- BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; QUEIROZ, Mary Elbe; RIBEIRO, Maria de Fátima. *Novos Horizontes da Tributação: um Diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- DIREITO TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA. coord. Maria de Fátima Ribeiro. São Paulo: MP, 2008.
- ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. *Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais*. São Paulo: Atlas, 2009.
- GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- HARADA, Kiyoshi. *Incentivos Fiscais em face da Lei de Responsabilidade Fiscal*. in: *INCENTIVOS FISCAIS – questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. coord. André Elali, Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP, 2007.
- MAZZA, Alexandre. *Vade Mecum Tributário*. São Paulo: Rideel, 2009.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência*. In: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; QUEIROZ, Mary Elbe; RIBEIRO, Maria de Fátima. *Novos Horizontes da Tributação: um Diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.

SANTOS, Luiz Carlos dos. *Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): quatro pilares de apoio*. Disponível em: <<http://www.lcsantos.pro.br/arquivos/05_LRF_QUATRO_PILARES29032010-121321.pdf>> . Acesso em: 12/01/2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. *O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e os Direitos Fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.