

# **DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA E RENÚNCIA DE RECEITAS À LUZ DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Ana Beatriz da Motta Passos\*

RESUMO: A Lei de Responsabilidade Fiscal introduziu no ordenamento jurídico brasileiro diversas condições para a operacionalização da renúncia de receitas. A despeito do caráter extremamente vinculado de suas disposições, ainda é possível encontrar certa margem de liberdade para a atuação do administrador nessa seara. Baseado em tal premissa, o presente artigo propõe-se a descortinar, de maneira não exauriente, os aspectos discricionários observados no art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000.

Palavras-chaves: Responsabilidade Fiscal. Receita Pública. Discricionariiedade. Lei Complementar nº. 101/200.

SUMÁRIO: I INTRODUÇÃO; II ATO DISCRICIONÁRIO; 2.1 CONCEITO; 2.2 CARACTERÍSTICAS DO ATO DISCRICIONÁRIO; 2.3 MÉRITO ADMINISTRATIVO; III RECEITA PÚBLICA; 3.1 CONCEITO DE RECEITA PÚBLICA; 3.2 RENÚNCIA DE RECEITA; IV DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA NO CONTEXTO DA RENÚNCIA DE RECEITAS; 4.1 ASPECTOS DISCRICIONÁRIOS DO ART. 14 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 101/00; 4.2 POSSIBILIDADE DE AGIR; 4.3 MOMENTO DA RENÚNCIA; 4.4 COMPETÊNCIA; 4.5 FORMA E FINALIDADE; 4.6 MOTIVO; 4.7 OBJETO; V CONCLUSÃO; VI REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

---

\* Procuradora do Município de Manaus. Especialista em Direito Tributário. Mestranda em Direito Ambiental.

## I INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal –, adentrou no ordenamento jurídico como resposta aos abusos cometidos por alguns administradores no tocante à gestão da coisa pública, em especial no campo das finanças. Criou-se, assim, uma série de instrumentos limitadores da atuação estatal, com vistas à transparência e ao equilíbrio das contas públicas.

Dentre as ações que sofreram restrições, destaca-se a renúncia fiscal, cujo uso indiscriminado, primordialmente para atender apelos eleitorais, comprometia o necessário planejamento para sua concessão.

Nessa esteira, a Lei de Responsabilidade Fiscal buscou eliminar ao máximo a liberdade do administrador nessa seara, estabelecendo rígidas regras que serão estudadas no decorrer deste trabalho. No entanto, a problemática aqui colocada reflete as preocupações que levaram o legislador a estabelecer tais regramento: até que ponto a liberdade de renunciar às receitas foi restringida? Restaria ainda algum aspecto discricionário quanto a essa matéria?

A resposta para essas indagações passa, necessariamente, pelo estudo dos elementos que compõe o ato administrativo, pois a renúncia em questão encerra, em sua natureza jurídica, uma declaração de vontade do Estado – que perfaz o ato administrativo –, na qual estão presentes a competência, a finalidade, a forma, o objeto e o motivo de sua prática.

Dessa forma, considerando que todo ato administrativo, tal qual a renúncia de receitas, emana de poderes discricionários ou vinculados, o presente trabalho volta-se à averiguação de eventual discricionariedade existente no art. 14 da Lei Complementar nº. 101/2000.

## II ATO DISCRICIONÁRIO

### 2.1 Conceito

A Administração Pública, no desempenho de suas atribuições legais, utiliza-se de determinados instrumentos com vistas a expor sua vontade e realizá-la materialmente. Tais instrumentos, ao repercutirem na seara jurídica, ou seja, ao causarem efeitos jurídicos concretos, recebem a denominação de atos administrativos.

Segundo a definição clássica trazida à baila por Hely Lopes Meirelles,<sup>1</sup>

ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.

Com efeito, podemos afirmar que o ato administrativo representa uma declaração de vontade emanada da Administração Pública, diferenciando-se dos fatos jurídicos *strictu sensu*, os quais, por sua vez, não carregam o atributo volitivo inerente aos atos jurídicos.

Ademais, o ato administrativo caracteriza-se por gerar efeitos jurídicos imediatos, sob a égide do direito público, mais especificamente do regime jurídico-administrativo, sendo, ainda, passível de controle pelo Poder Judiciário.

Embora as considerações acima conceituem o ato administrativo de maneira genérica, a doutrina traz uma rica distinção e classificação das diversas espécies do mencionado ato.

Uma dessas classificações refere-se ao aspecto da legalidade e da liberdade de atuação do administrador público. A legalidade, ressalta-se, orienta toda a atuação administrativa, mas encontra gradações que podem conferir maior ou menor grau de liberdade ao agentes competentes para a prática de determinado ato.

Em rápidas palavras, diz-se que quando a lei, fonte de toda conduta administrativa, não deixa ao administrador escolhas quanto à solução a ser adotada em um caso concreto, regulamentando todos os requisitos ou elementos para a prática do ato, estaremos diante de um ato vinculado.

Por outro lado, se a lei deixa determinada margem de opção, podendo o administrador adotar uma entre duas ou mais alternativas oferecidas pela própria norma jurídica, trata-se de um ato administrativo discricionário.

---

<sup>1</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.149.

Define Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>2</sup> o ato discricionário, ao diferenciá-lo do ato vinculado:

Atos 'discricionários', pelo contrário, seriam os que a Administração pratica com certa margem de liberdade de avaliação ou decisão segundo critérios de conveniência e oportunidade formulados por ela mesma, ainda que adstrita à lei reguladora da expedição deles.

Portanto, o ato discricionário é a declaração de vontade da Administração, geradora de efeitos jurídicos imediatos e pautada na liberdade de ação conferida pela lei ao administrador da coisa pública, segundo critérios de conveniência e oportunidade.

## 2.2 Características do ato discricionário

Segundo a doutrina dominante, o ato administrativo é composto por cinco elementos ou requisitos: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

A competência, também denominada "sujeito", é a prerrogativa conferida por lei a certa pessoa para a prática do ato administrativo. Verifica-se, sob este aspecto, se quem declara a vontade da Administração possui aptidão, decorrente de atribuições outorgadas pela lei, para tanto. Dessa forma, para que alguém possa praticar um ato administrativo, não basta ter capacidade - no sentido civilista. É preciso igualmente possuir **competência**.

Finalidade representa o objetivo almejado pela Administração através do ato administrativo, ou seja, o resultado mediato a ser alcançado, sempre visando o interesse público.

Forma é o modo pelo qual o ato administrativo é veiculado, revestido, exteriorizado.

Motivo consiste no pressuposto de fato e de direito argüidos pelo administrador para justificar a prática do ato.

---

<sup>2</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo Brasileiro. 17ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 394.

Por fim, o objeto ou conteúdo consiste no efeito jurídico imediato produzido com a prática do ato administrativo.

Analisado sob esses aspectos, o ato discricionário possui características ímpares, sedimentadas, especialmente, em uma diferença crucial em relação ao ato vinculado: a liberdade de que dispõe o administrador em sua atuação.

A primeira das considerações a serem tecidas refere-se à inexistência de um ato inteiramente discricionário. Um dos princípios basilares do Direito Administrativo é o da legalidade, segundo o qual à Administrativa cabe somente a prática dos atos permitidos pela lei. Difere-se da legalidade consubstanciada pelo art. 5º., inciso II, da Constituição Federal, direcionada aos cidadãos comuns, que poderão realizar qualquer atividade, desde que esta não seja proibida por lei.

O Poder Público, no desempenho da atividade administrativa, está mais adstrito aos limites impostos pela lei comparativamente ao particular. A atuação daquele fundamenta-se na existência de uma autorização legal; deste, na inexistência de uma proibição.

Embora sedimentado o entendimento no sentido de que o ato administrativo nunca poderá ser totalmente discricionário, alguns de seus elementos ou requisito assim poderão ser.

Novamente, a doutrina aponta o motivo e o objeto como elementos sujeitos à discricionariedade, ao passo em que a competência, a finalidade e a forma serão sempre vinculados.

Para a identificação da discricionariedade atinente ao motivo e ao objeto do ato administrativo, devem ser observados os ditames deixados pelo legislador, pois é da própria lei que deriva o ato discricionário, conforme outrora já mencionado.

A liberdade para decisão, característica mais aclamada da discricionariedade, implica a valoração, sob a ótica primordialmente subjetiva do administrador, de determinados conceitos embutidos na norma jurídica.

Quando a lei se vale de expressões vagas, imprecisas, de conceitos plurissignificativos, ou suscetíveis de existirem em graus ou medidas variáveis, estaremos diante da possibilidade de praticar um ato discricionário.

A autorização para adoção de uma entre de duas ou mais condutas pode ser consignada expressamente pela lei, a exemplo das normas que permitem a realização de determinado ato “a critério da Administração”. E ainda, poderá ser praticado o ato discricionário quando a lei for omissa, posto que, por mais genérica e abstrata que seja a norma jurídica, nem sempre ela será capaz de reger todos os acontecimentos da sociedade.

Nada obstante tal posicionamento, é cauteloso aplicá-lo observando-se, pelo menos, os princípios e a sistemática do ordenamento jurídico como um todo, a fim de se evitar a ocorrência de abuso de poder, desvio de finalidade e, principalmente, desrespeito ao princípio da legalidade administrativa.

Interessante observação sobre as causas normativas da discricionariedade é feita por Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>3</sup>:

As considerações precedentes autorizam-nos a afirmar que a discricionariedade pode decorrer:

I) *da hipótese da norma*, isto é, do modo impreciso com que a lei haja descrito a situação fática (motivo), isto é, o acontecimento do mundo empírico que fará deflagrar o comando da norma, ou da omissão em descrevê-lo. Pode também derivar:

II) *do comando a norma*, quando nele se houver aberto, para o agente público, alternativas de conduta, seja (a) quanto a expedir ou não expedir o ato, seja (b) por caber-lhe apreciar a oportunidade quanto à forma jurídica que revestirá o ato, seja (c) por lhe conferir liberdade quanto à forma jurídica que revestirá o ato, seja (d) por lhe haver sido atribuída competência para resolver sobre qual será a medida mais satisfatória perante as circunstâncias.

Acrescentaria, finalmente, em descompasso com a doutrina esmagadoramente predominante, que a discricionariedade pode resultar ainda

III) *da finalidade da norma*. É que a finalidade aponta para valores, e as palavras (que nada mais são além de rótulos que recobrem as realidades pensadas, ou seja, vozes designativas de conceitos) ao se reportarem a um conceito de valor, como ocorre na finalidade, estão se reportando a conceitos plurissignificativos (isto é, conceitos vagos, imprecisos, também chamados de fluidos ou indeterminados) e não unissignificativos.

---

<sup>3</sup> Idem. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 6ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 18-19.

A discricionariedade, ou discricção, concerne também ao momento da prática do ato administrativo. Neste caso, também caberá à lei definir quando ele poderá ser realizado; em seu silêncio, pode o administrador eleger o mais conveniente para materializar um ato.

Outro aspecto relevante a ser abordado refere-se à escolha do administrador entre agir ou não agir. Obrigando a lei a adotar determinada conduta, não resta dúvida que se trata de ato vinculado. Quando, porém, há possibilidade da Administração Pública optar em praticar ou não de determinado ato, reside aí a discricção.

Finalmente, é necessário dizer que mesmo tendo a lei facultado ao Poder Público escolher entre um ou outro caminho, o administrador terá o dever de escolher aquele que gerar melhores resultados e atender com a mais absoluta precisão os interesses públicos. Em síntese, quando há liberdade de escolha, entre o “bom” e o “ótimo”, resta à Administração sempre optar pelo “ótimo”, com o fito de atender o princípio da eficiência.

### 2.3 Mérito administrativo

Mérito administrativo, na visão de Hely Lopes Meirelles<sup>4</sup>, “consubstancia-se na valoração dos motivos e na escolha do objeto do ato, feitas pela Administração incumbida de sua prática, quando autorizada a decidir sobre a conveniência, oportunidade e justiça do ato a realizar.”

O mérito administrativo confunde-se com o próprio campo de liberdade conferida pela lei à Administração. Desta feita, só há de se falar em mérito quanto aos atos discricionários.

A questão mais relevante colocada quanto ao mérito administrativo recai sobre seu controle, em especial pelo Judiciário. Nessa esteira, duas são as formas de se analisar o ato administrativo: quanto à sua legalidade e quanto ao seu mérito.

Sob o lado da legalidade, a análise terá por objetivo verificar a conformidade do ato com a lei; já sob o do mérito, verificar-se-á a oportunidade e conveniência diante do caso concreto.

---

<sup>4</sup> Op. cit.

Uníssono é o entendimento de que a legalidade é passível de controle tanto pela Administração quanto pelo Judiciário. Diferentemente, o controle do mérito, a princípio só poderá ser exercido pela própria Administração, fugindo à competência do Judiciário emitir algum juízo de valor sob a oportunidade e a conveniência.

É válido lembrar também que o ato discricionário, em si, não é excluído da apreciação do Judiciário. São apenas alguns de seus aspectos que lhe escapam.

Mudando o panorama apresentado, algumas teorias aplicadas recentemente têm tentado modificar a premissa de não sujeição do mérito ao controle jurisdicional.

Primeiramente, valem-se autores como Celso Antônio Bandeira de Mello da afirmação de que a discricção é sempre relativa. Essa assertiva, segundo o citado autor, encontra respaldo no fato de inexistir 'imprecisão absoluta', por mais vagos que sejam os conceitos de que se vale a lei. Sempre haverá, mesmo em conceitos imprecisos, certa porção de certeza, o que já impõe claros limites para o estabelecimento do mérito administrativo.

Outro argumento sustentado corresponde à teoria do desvio de poder, cujo cerne é a violação ao princípio da finalidade. O agente, utilizando-se equivocadamente de sua competência, pratica o ato discricionário almejando fim diverso daquele primariamente estabelecido pela lei. Embora alguns autores identifiquem a finalidade como sendo um elemento discricionário, como exposto no tópico anterior, é inegável que ela representa um dos requisitos em que mais está presente o regramento próprio do ato vinculado; ademais, mesmo se admitida discricção na finalidade, esta não poderá ir além do que determina o interesse público, não só entendido de maneira geral, mas sim aquele fim específico pretendido pela norma.

Tanto doutrina quanto jurisprudência igualmente consagram o exame dos motivos como fator de limitação da discricionariedade, com fundamento na teoria dos motivos determinantes. O próprio Supremo Tribunal Federal<sup>5</sup>, há longa data, já reconheceu a possibilidade de o Judiciário exercer o controle dos pressupostos de fato do ato discricionário.

Discorre a citada teoria que a Administração se vincula aos motivos exposto para prática do ato, o qual somente será válido se os mesmos forem reais e verdadeiros.

---

<sup>5</sup> RE 8812, Min. Relator Rafael Mayer. DJ/1979



Mais um limite que permite a apreciação da discricionariedade pelo Judiciário é a observância ao princípio da razoabilidade, chamado por Hely Lopes<sup>6</sup> como “princípio da proibição do excesso”. Segundo este mesmo autor, a razoabilidade “objetiva a aferir a compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas por parte da Administração Pública, com lesão aos direitos fundamentais.”

Dessa forma, mesmo a valoração subjetiva do administrador deve ser mensurada tendo por parâmetro os valores do ‘homem médio’. Isso mostra que o exercício da discricionariedade deve ser feito com extrema cautela, empregando-se apenas dos meios restritamente necessários para o alcance do fim desejado.

Porém, é preciso não esquecer que a principal fonte de limitação da discricionariedade, e que pode ser amplamente controlada pelo Judiciário por ser este seu papel constitucional, é a lei. A validade primeira da discricionariedade é o instrumento normativo que lhe dá origem. A opção legítima a ser adotada pelo legislador só poderá ser daquela com a qual a lei corroborar.

### III RECEITA PÚBLICA

#### 3.1 Conceito de receita

A vida nas sociedades contemporâneas tem por ideal garantir a sobrevivência digna de seus componentes.

Para tanto, conta-se com a existência de um ente capaz de suprir carências, desenvolver e satisfazer plenamente as potencialidades físicas, espirituais e culturais de cada um de seus integrantes. Essa finalidade, em síntese, é o que se denomina bem-comum.

O ente em comento é o Estado, definido por José Afonso da Silva<sup>7</sup>, ao citar Balladore Pallieri, como “uma ordenação que tem por fim específico e essencial a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada população sobre um dado território, na qual a palavra ordenação expressa a idéia de poder soberano, institucionalizado.”

---

<sup>6</sup> Op. cit.

<sup>7</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 19ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 101-102.

O Estado, dessa forma, é composto basicamente por quatro elementos: território, povo, poder soberano e finalidade, esta última consubstanciada no bem-comum.

Visando atingir suas finalidades, o Estado desenvolve uma série de atividades administrativas como prestação de serviços públicos nas áreas de saúde e educação, melhoramento na infra-estrutura dos municípios mediante a realização de obras, fornecimento de água, luz, saneamento básico, fomento para incentivar atividades econômicas dos particulares e também pelo exercício do poder de polícia. Tais ações, por serem direcionadas para alcançar o bem comum como objetivo imediato, são doutrinariamente denominadas atividades-fim.

Porém, o campo de atuação estatal não se exaure nessas realizações. Deve o Estado, primeiramente, dispor de meios financeiros para concretizá-las, mediante sua atividade-meio ou atividade financeira.

Kiyoshi Harada<sup>8</sup> assim conceitua atividade financeira:

Podemos conceituar a atividade financeira do Estado como sendo a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resume na realização do bem comum.

Obtenção, gestão e aplicação de recursos financeiros, no entanto, não são as únicas atividades meio do Estado. Alguns outros estudiosos também incluem nesse item a criação, identificada como crédito público.

Sobre o tema, assevera Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho<sup>9</sup>:

De registrar, por outro lado, a existência de concepção doutrinária ligeiramente diversa, a qual acrescenta aos verbos obter, despender e gerir, acima referidos, o verbo criar, representativo do crédito público, que é o procedimento do Estado para, através de operações de empréstimos, captar recursos monetários e aplicá-los aos gastos públicos, tanto para custear investimentos ou para antecipar receita.

---

<sup>8</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 14ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 34.

<sup>9</sup> Op. cit.

Para o tema em estudo, interessará apenas um dos aspectos da atividade financeira, qual seja, a obtenção de recursos, também denominada receita.

O conceito de receita pública apresenta-se na doutrina com algumas variações. Em um primeiro momento, podemos defini-la como toda a entrada de recursos financeiros nos cofres públicos. Consoante o conceito exposto, a receita abrangeria todo o montante oriundo de tributos, financiamentos, empréstimos, doações, auxílios, subvenções, dentre outros.

Não obstante, algumas outras vozes doutrinárias manifestam-se no sentido de que as receitas públicas, em realidade, carregam um aspecto qualitativo quanto à sua perenidade, isto é, somente é considerada como receita o ingresso definitivo de recursos nos cofres públicos. Sob essa ótica, excluem-se, por exemplo, recursos provindos de financiamentos, cauções para garantir a execução de serviços avençados por meio de contratos administrativos (art. 56, § 1º., Lei nº 8.666/93), depósito destinado à suspensão do crédito tributário, etc.

À luz da legislação, impera o conceito mais amplo de receita, não interessando a natureza econômica e jurídica da verba. É o que dispõe o art. 57 da Lei nº. 4.320/64:

Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do art. 3º. desta Lei, serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

### 3. 2 Renúncia de receita

Disciplinada pelo art. 14 da Lei Complementar n. 101/2000, o tema em voga trouxe várias inovações na seara do direito financeiro, não pela possibilidade de renunciar a receitas, prática comum na atividade administrativa estatal, mas pela instituição de uma série de requisitos para sua implementação.

A regulamentação da renúncia de receitas decorre de um dos pressupostos da responsabilidade fiscal – a ação planejada, prevista no art. 1º., § 1º., da Lei Complementar nº.

101/00, vetando, portanto, a concessão indiscriminada de anistias, incentivos, isenções, como a seguir será analisado.

Primeiramente, mister se faz mencionar que a renúncia de receitas é medida excepcional, posto que a regra geral instituída pelo art. 11 do diploma normativo acima citado, em que pese as alegações de sua suposta inconstitucionalidade, determina a “instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional do ente da Federação.”

No entanto, para atender à necessidade de estimular um determinado comportamento, seja no âmbito econômico, cultural ou social, o Estado pode se valer desse instrumento poderoso de manobra econômica, concedendo incentivos fiscais para viabilizar, de maneira indireta, a consecução de fins primordiais.

Por conseguinte, a Lei de Responsabilidade Fiscal não extingue a renúncia de receitas; apenas estabelece condições para o seu exercício, não havendo confronto entre o previsto no art. 14 da Lei Complementar nº. 101/00 e no art. 150, § 6º. da CF; além da determinação de sua concessão por meio de lei específica, deverá o administrador, ao fazer uso de subsídios, isenções, anistias, dentre outros, obedecer aos requisitos da LRF.

Afonso Gomes de Aguiar<sup>10</sup> assim define a renúncia de receitas:

É o ato através do qual a Administração Pública extingue, de forma unilateral, a obrigação de pagamento de um crédito que lhe é devido, desobrigando, em definitivo, desse crédito a pessoa devedora do mesmo. Tem a renúncia de receita um caráter abdicativo ou de desistência de um direito, o que a torna um ato irreversível depois de consumado. A renúncia de receita decorre sempre de uma das formas de incentivos ou benefício tributário, que são estímulos do quais se utiliza a Administração Pública para, através de lei, incentivar o desenvolvimento de determinadas atividades (...)

Firmado o entendimento acerca do que é a renúncia de receita, passamos a expor as mencionadas inovações trazidas à baila pela LRF.

Dispõe o art. 14 da Lei Complementar nº 101/00:

---

<sup>10</sup> AGUIAR, Afonso Gomes. Lei de Responsabilidade Fiscal – questões práticas (Lei Complementar n. 101/00). Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 80.

Ar 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefícios 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.

As condições introduzidas pelo artigo acima, em si, não implicam a renúncia da receita. São requisitos preliminares a este momento, o qual somente ocorrerá com a edição da lei específica preconizada pelo art. 150, § 6º. da CF.

O *caput* do art. 14 insere no contexto da renúncia as receitas de natureza tributária. Isto exclui, notadamente, qualquer entrada nos cofres públicos de natureza financeira. A distinção entre a natureza das receitas é de extrema importância, eis que ambas são utilizadas como forma de incentivo. Com efeito, o termo mais apropriado para o tratamento do assunto é

a distinção entre os tipos de *incentivo*: financeiro ou fiscal (este último abrangendo o sentido de “tributário”).

O incentivo fiscal, único sujeito às limitações da LRF quanto à renúncia de receitas, concerne à abdicação do ingresso de recursos de origem tributária nos cofres públicos. O incentivo financeiro, por sua vez, refere-se ao conceito genérico de receita, representando a entrada de receitas não permanentes nos cofres públicos. Ilustrativamente, o incentivo financeiro reflete-se, por exemplo, na restituição de tributos à título de incentivo, subvenções, etc.

Acerca dessa diferenciação, discorre José Souto Maior Borges<sup>11</sup>:

Renúncia é o ato pelo qual o titular de um direito voluntariamente o abandona. Ora, os incentivos da LRF, art. 14, são todos eles correlacionados com matéria tributária e atuam no âmbito da relação respectiva. Renúncia da receita tributária é renúncia de crédito tributário (...). Mas a aplicação dos recursos em financiamento bancário não tipifica renúncia a direito de crédito ou a direito algum da fazenda pública. Responde a uma aplicação de receita já consolidada no patrimônio público. São coisas distintas e não devem ser confundidas o direito de crédito, esse sim renunciável, que supõe receita ainda não efetivada e a receita em si mesma considerada, que não é direito de crédito, mas supõe a extinção do crédito tributário pelo pagamento.

A efetivação da renúncia de receita dependerá do atendimento de requisitos obrigatórios e alternativos impostos pela LRF.

O primeiro dos requisitos obrigatórios consiste na estimativa do impacto orçamentário-financeiro da abdicação no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes. Tal estimativa será formalizada quando do encaminhamento da proposta de lei relativa à concessão e à ampliação da renúncia de receita ao Poder Legislativo.

O segundo requisito compreende a compatibilização da medida com a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Seguem-se, então, os requisitos alternativos, indicados nos incisos I e II do art. 14. Inapropriado seria referir-se a eles como facultativos, uma vez que pelo menos um deles deverá

---

<sup>11</sup> BORGE, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 63. São Paulo: Dialética, dez./2000. p. 91.

ser cumprido. Subsiste, conseqüentemente, a força imperativa observada no *caput* do mencionado artigo, mas com uma conotação de exclusão de um em relação ao outro.

O inciso I preconiza a demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa da receita da lei orçamentária, bem como que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Impõe-se que a renúncia tenha previsão na Lei Orçamentária Anual, em atendimento ao princípio da universalidade. Mister faz-se também o cumprimento dos objetivos previstos no Anexo de Metas Fiscais da LDO, mediante a demonstração que estes não serão afetados pela renúncia.

O inciso II surge como uma alternativa, caso não seja possível o atendimento do inciso I, por meio de medidas de compensação, consubstanciadas no aumento de receita. Para tanto, exemplifica a lei medidas como elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Ressalta-se que as medidas citadas não são taxativas, podendo o Poder Público adotar outras que alcancem o mesmo fim.

É válido neste momento o comentário acerca das determinações do § 2º. Segundo este dispositivo, caso ato de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício tributário decorra das medidas de compensação referidas no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas tais medidas. Nesse sentido, pretende a lei que a compensação seja simultânea, ou até mesmo anterior à renúncia da receita, de forma a evitar um desequilíbrio, em especial o déficit arrecadatário.

O § 1º. do art. 14 traz matéria de grande riqueza e importância no estudo da renúncia de receitas. Neste ponto, pretendeu o legislador determinar o que, efetivamente, é considerada como renúncia de receita.

Não pretende a lei exaurir todas as situações abrangidas pela renúncia de receita. Dessa forma, vários autores consagram o § 1º. como meramente exemplificativo<sup>12</sup>. A própria redação do parágrafo embasa a coerência desse entendimento ao prescrever que a renúncia compreende “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

Vejamos a seguir em que consiste cada uma dessas figuras jurídicas para o Direito Tributário.

---

<sup>12</sup> Nesse sentido: Kyoshi Harada e Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho.

Anistia, prevista no art. 180 do Código Tributário Nacional, é causa de exclusão do crédito tributário, implicando o perdão das infrações cometidas pelo sujeito passivo, não mais o sujeitando à multa.

Remissão é o ato pelo qual a autoridade administrativa, com amparo na lei, concede o perdão total ou parcial do crédito tributário. Diferentemente da anistia, a remissão é catalogada pelo CTN como causa de extinção do crédito tributário. Neste caso, o crédito tributário foi constituído, mas que, por motivos diversos previstos no art. 156 do CTN, deixa de existir.

Subsídio é definido por Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho<sup>13</sup> como “um auxílio de caráter econômico concedido pelo Governo a certa clientela, o qual é tradicionalmente concedido em dinheiro ou sob a forma de benefícios. Em termos orçamentários, os subsídios diretos são viabilizados por intermédio de subvenções econômicas”.

Nas palavras de Kyioshi Harada<sup>14</sup>, o crédito presumido

é o valor estimativo, fixado pelo Poder Público a favor do contribuinte de imposto de natureza não-cumulativa em função dos insumos, combinação dos fatores de produção (matérias-primas, materiais secundários consumidos no processo de industrialização, energia consumida etc.) que entram na produção de certos bens ou serviços.

Isenção, causa de exclusão do crédito tributário, consiste na dispensa legal do pagamento de tributo, com fundamento em lei específica. Configura, portanto, uma autolimitação ao poder de tributar.

É salutar a observância de que somente as isenções de caráter não geral sujeitam-se às normas disciplinadas na LRF. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho<sup>15</sup> expõe a seguinte conclusão:

---

<sup>13</sup> Op.cit.

<sup>14</sup> Idem. Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n. 101/2000 comentada e legislação correlata anotada. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002. p. 63.

<sup>15</sup> Idem. Conteúdo e alcance da expressão “renúncia de receita” para fins de aplicação do art. 14 da lei de Responsabilidade Fiscal (LC N. 101/2002). Revista da Procuradoria Geral do Estado n. 25. Manaus, 2002. p. 402.



relativamente às isenções, o art. 14 da LRF somente se aplica àquela concedidas em caráter particular (ou “em caráter não geral”, para utilizarmos a expressão do art. 14 da LRF), assim entendidas aquelas que se efetivam, em cada caso, mediante despacho da autoridade administrativa em requerimento do interessado, com o qual este comprove o preenchimento das condições e requisitos previstos em lei (CTN, art. 179);

A alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo diz respeito ao aspecto quantitativo do tributo, identificando-se com elementos definidores do montante devido.

A última regra contida no artigo 14 da Lei Complementar nº. 101/00 excepciona o âmbito de incidência do conceito de renúncia de receita. Dispõe, dessa forma, que a alteração das alíquotas do Imposto de Exportação, Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras, assim como o cancelamento de débito cujo montante seja inferior aos dos respectivos custos de cobrança são excluídas das regras relativas à renúncia ora em estudo.

Justifica-se tal exclusão, quanto aos citados impostos federais, em face de sua função extrafiscal, a qual seria esvaída se sujeitos aos mandamentos do art. 14.

Quanto ao cancelamento de débitos módicos inscritos em Dívida Ativa, a exclusão justifica-se para dar vazão aos princípios da razoabilidade e da economicidade, mesurando-se o custo/benefício da cobrança.

Não obstante a finalidade a que se propõe a Lei Complementar nº. 101/00, o art. 14 é duramente criticado por parte da doutrina. Betina Grupenmacher<sup>16</sup> aponta a inconstitucionalidade do dispositivo em comento, por violação ao princípio federativo:

Sendo certo que a autonomia das pessoas políticas de direito público é decorrência necessária do Princípio Federativo, a vedação da renúncia de receita e a imposição de medidas de compensação estabelecidas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal consubstanciam-se em medidas inconstitucionais, pois que limitam-lhes a prerrogativa de autogovernabilidade.

---

<sup>16</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Lei de Responsabilidade Fiscal, competência tributária, arrecadação e renúncia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Dialética, 2001. p. 23.

Dentre as prerrogativas inerentes à autogovernabilidade das pessoas políticas de direito público está a plena autonomia arrecadatória e de gerência financeira, o que abrange a faculdade de conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais.

O art. 14 da LC 101/2000 é inoperante, pois ao invadir as competências legislativas e administrativas dos Estados e Municípios encerra comando inconstitucional.

Alegações de inconstitucionalidades acompanham a Lei Complementar nº. 101/2000 desde o início de sua vigência, porém, no tocante à renúncia de receitas, não se manifestou o Supremo Tribunal Federal quanto à sua suposta inadequação à Constituição Federal.

Ademais, conforme exposto no início deste tópico, a LRF não pretende vetar a renúncia de receitas, o que certamente configuraria afronta ao princípio federativo. Pelo contrário: a renúncia é plenamente possível, desde que obedecidos os requisitos impostos pelo art. 14, os quais se somam à exigência de lei específica prevista na CF e no CTN para garantir uma gestão financeira responsável e condizente com os princípios da eficiência, moralidade e transparência.

#### IV DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA NO CONTEXTO DA RENÚNCIA DE RECEITAS

##### 4.1 Aspectos discricionários do art. 14 da Lei Complementar nº 101/00

Um dos principais fundamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal reside na necessidade de controle dos atos de gestão da coisa pública, consagrando, em nível infra-legal, o princípio da transparência<sup>17</sup>.

Partindo-se dessa premissa, conclui-se que a Lei Complementar nº. 101/00 traz em seu bojo muito mais aspectos vinculados do que discricionários. O seu próprio art. 14 inova na seara jurídica ao impor uma série de requisitos para validade legal da renúncia de receitas, sujeitando o administrador, em caso de descumprimento, a várias sanções de ordem administrativa e penal.

---

<sup>17</sup> Princípio sugerido por Márcio Novaes Cavalcanti.

A forte presença da vinculação, no entanto, não elimina totalmente a discricionariedade da renúncia de receitas, embora, após a edição da LRF, seu campo tenha sofrido considerável redução.

Para identificar a discricção no contexto do art. 14, serão analisados os seguintes aspectos: possibilidade de agir ou não (ou seja, de realizar a renúncia ou não); momento da renúncia; competência; finalidade; forma; motivo e objeto.

#### 4.2 Possibilidade de agir

De todos os aspectos envolvendo a renúncia de receita, é na decisão acerca de proceder efetivamente à renúncia que sobrevive mais fortemente a discricionariedade.

Retomando as considerações tecidas anteriormente, vimos que a omissão da lei, ou simplesmente o seu silêncio, corrobora a possibilidade da prática do ato administrativo discricionário.

De fato, o art. 14 é silente quanto ao agir, resumindo-se a estipular condições de implementação caso se opte pela renúncia.

Identifica-se, nesse ponto, um dos méritos administrativos da renúncia de receita, pois a escolha pela sua adoção dependerá de vertentes relativas à conveniente e à oportunidade.

A abdicação de recursos financeiros de origem tributária reflete-se diretamente na economia do ente político renunciante. Utiliza-se, dessa forma, a renúncia fiscal como forma de intervenção no domínio econômico, na busca por estimular ou desestimular, indiretamente, um determinado comportamento, por meio da indução.

A escolha pela renúncia de receitas passa, *a priori*, por uma verificação técnica da situação macroeconômica da esfera governamental correspondente, na qual são analisados os índices de renda, consumo, desemprego, déficit ou superávit arrecadatário, dentre outras informações cujo estudo e análise são pertinentes às ciências das finanças e da economia, sendo influenciadas até mesmo por aspectos políticos.

Cumpra ainda observar de que forma renúncia afetará positivamente os já citados aspectos econômicos e até que ponto é conveniente abrir mão de recursos tributários para atrair investimentos.

Por todos esses fatores, notadamente alheios à seara jurídica, reside na opção pela renúncia de receita a discricionariedade, devidamente pautada em lei e em harmonia os demais princípios do ordenamento jurídico financeiro.

#### 4.3 Momento da renúncia

Uma vez exercida a opção pela renúncia de receita, passamos a analisar quando ela poderá ser efetivada.

Prescreve o já mencionado *caput* do art. 14 da LRF que a concessão ou a ampliação de incentivo tributário do qual decorra renúncia de receitas deverá atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias.

Esse atendimento encerra a conotação de regramento, daí porque se mostra uma norma emanadora da vinculação, validando-se o ato somente por meio de sua concretização.

A lei de diretrizes orçamentárias, prevista no art. 165, § 2º. da Constituição Federal, é instrumento normativo de iniciativa do Poder Executivo, de natureza anual, com as funções de ditar metas e prioridades da administração federal, orientar a elaboração da lei orçamentária anual, dispor sobre alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. A par dessas atribuições constitucionais, o art. 4º., inciso I da LRF conferiu outras, a saber: dispor sobre o equilíbrio orçamentário, limitações de empenho, normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados como recursos dos orçamentos e demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Com efeito, a lei de diretrizes orçamentárias não tem por condão a efetiva previsão das receitas, já que este é o papel pertinente à lei orçamentária anual, conforme dispõe o art. 165, § 8º. da CF. Seus objetivos, nesse contexto, são mais amplos e abstratos, propondo-se a estipular caminhos ou metas, de forma genérica, que orientarão as atividades nos campos da receita.

O § 2º. do art. 4º. da LRF, em seu inciso V, estabelece que o Anexo de Metas Fiscais, parte integrante da lei de diretrizes orçamentárias, deverá conter o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Portanto, a renúncia de receitas para ser válida deverá estar condizente com o disposto na lei de diretrizes orçamentárias, sob pena de ilegalidade. Sob esse aspecto, trata-se de vinculação aos ditames da lei, não restando escolha para administrador.

Ademais, o inciso I do art. 14 da LRF exige a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária anual. Mais uma vez, reflete a Lei Complementar nº. 101/00 o aspecto vinculado da renúncia de receitas.

É salutar lembrar que, embora os incisos I e II do art. 14 sejam alternativos, cada um deles traz em seu bojo a vinculação, visto que, em ambos os casos, tanto a estimativa da renúncia de receitas quanto as medidas de compensação que as acompanham deverão estar previstas na lei orçamentária anual.

Dessa forma, a renúncia de receitas deverá estar prevista tanto na lei de diretrizes orçamentárias quanto na lei orçamentária anual, e o momento de sua efetivação ficará adstrito ao exercício financeiro para o qual ela foi estimada.

#### 4.4 Competência

O estudo da competência quanto à renúncia de receitas passa por duas etapas bem distintas: o atendimento das exigências relacionadas pelo art. 14 da LRF e sua concessão ou ampliação por meio de lei específica.

Conforme já mencionado no tópico anterior, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual são de iniciativa do Poder Executivo, consoante prescreve o art. 165 da CF:

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

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

### III – os orçamentos anuais.

Tal dispositivo constitucional reflete os ensinamentos doutrinários que de a competência, mesmo nos atos administrativos discricionários, será sempre vinculada.

O próprio inciso I do art. 14 da Lei Complementar nº. 101/00 preconiza que o proponente da renúncia deverá demonstrar que esta foi considerada na estimativa da lei orçamentária. Utilizando-se a interpretação sistemática, conclui-se que caberá ao Poder Executivo o atendimento das exigências da LRF em estudo.

Superada a fase preliminar da renúncia, resta apontar o agente competente para o mandamento disposto no art. 150, § 6º. da CF.

Primeiramente, é preciso considerar que a competência poderá ser atribuída em vários níveis: quanto às atribuições pertinentes a um cargo, um órgão, a um ente, a uma esfera de poder. Quanto aos ditames do art. 14 da Lei Complementar nº. 101/00, não resta dúvida de que o agente competente neste caso é o chefe do Poder Executivo. Porém, a implementação da renúncia de receitas somente dar-se-á através de lei específica, a qual será elaborada pelo poder legislativo da esfera do proponente. Isto se justifica pelo fato que de a competência tributária ser atribuída pela CF às pessoas políticas como um todo. O detentor da competência tributária, por conseguinte, não é exclusivamente o chefe do Executivo ou o Presidente do Congresso Nacional, mas sim o ente federativo, considerado sob seu aspecto global.

Em conclusão, a renúncia de receitas, no tocante ao atendimento de sua fase preliminar, é de competência do chefe do Executivo, enquanto a efetiva concessão ou ampliação do benefício fiscal ficará a cargo do ente político a quem a CF conferir a necessária competência tributária.

#### 4.5 Forma e finalidade

Também carregando a marca da vinculação, a exteriorização da renúncia de receitas é sempre feita por meio de lei, sendo que, para efeito do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº. 101/00, será veiculada pelo por meio da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, e, para sua efetivação, far-se-á necessária uma lei específica.

A finalidade tem por ponto primordial o interesse público. Não obstante a exposição do pensamento de Celso Antônio Bandeira de Melo no item 2, entendemos que a finalidade é sempre vinculada. Não há outro fim inerente à renúncia de receitas senão promover o estímulo da atividade econômica de determinada esfera governamental. Fora dessa hipótese, restará configurado o desvio de poder.

#### 4.6 Motivo

No plano governamental, a renúncia de receitas é utilizada como um instrumento de intervenção do Estado na economia, na medida de que é capaz de estimular determinado setor produtivo, atraindo investimentos, tais como a instalação de indústrias. No campo social, a renúncia de receitas também pode ser utilizada para concretização do princípio da igualdade, conferindo um tratamento tributário equânime, com vistas também ao atendimento da capacidade contributiva, em nome da justiça social.

Essas situações, dentre outras possíveis, funcionam como a razão da prática do ato de renúncia. Enfim, são exemplos dos motivos pelos quais a renúncia de receitas poderá ser materializada.

O motivo, seja qual for, deverá sempre visar o bem-comum. Entretanto, ao contrário da finalidade do ato administrativo, o motivo poderá ser discricionário. A diferença entre ambos reside no fato de a finalidade atuar como uma meta mediata a ser atingida, devendo ser observada diante do resultado que a Administração quer alcançar, sucedendo, pois, à concreção do ato; já o motivo é elemento que antecede à prática do ato.

Em análise ao art. 14 da Lei Complementar nº. 101/00, nota-se mais uma vez o silêncio da norma ante esse elemento discricionário. Com efeito, poderá o Poder Executivo, ao prever a renúncia de receitas na LDO e na LOA, pautar-se no pressuposto de fato que convier ao interesse público para fundamentar sua proposta.

É oportuno lembrar que mesmo diante da possibilidade de escolha, os motivos da renúncia de receita deverão guardar pertinência lógica entre a causa e efeito do ato, bem como em relação ao ordenamento jurídico, sob pena de infringir os princípios da transparência, razoabilidade, proporcionalidade e boa-fé, cuja proteção é bastante enfatizada ao longo de todo o texto da LRF.

#### 4.7 Objeto

Tema rico para estudos, o objeto da renúncia de receitas apresenta aspectos vinculados e discricionários.

O *caput* do art. 14 da LRF expressamente consagra que apenas os incentivos tributários sujeitam-se ao atendimento de todos os pressupostos por este essenciais à validade da renúncia de receitas.

É facilmente perceptível que os incentivos financeiros excluem-se da vinculação imposta pela Lei Complementar nº. 101/00, podendo ser concedidos sem a necessidade de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, comprovação de que não serão afetadas as metas de resultados fiscais, acompanhamento de medidas de compensação, dentre outros. Essa exclusão fundamenta-se na diferença existente entre os incentivos fiscais e financeiros, que, conforme a explanação contida no capítulo anterior, consiste no fato de que, no primeiro, os recursos que deveriam advir da receita renunciada não chegam sequer a ingressar nos cofres públicos, ao passo em que no segundo caso, ocorre a arrecadação dos recursos, mas que não integram, definitivamente, o montante da receita prevista, posto que deverão ser reempregados, correspondendo à saída dos cofres públicos. Pressupõem-se, dessa forma, que os recursos oriundos dos incentivos financeiros já possuem uma despesa correspondente futura, a qual deverá ser devidamente fixada na lei orçamentária anual para efeito do disposto art. 165, § 8º da CF.

A LRF também faz referência ao incentivo tributário que acarrete um tratamento diferenciado. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho<sup>18</sup> expõe, a partir dessa colocação legal, o que possa ser considerado “tratamento diferenciado”:

Assim, para identificarmos se estamos diante de um incentivo de natureza tributária devemos fazer o seguinte questionamento: determinado benefício está reduzindo (ou eliminando) uma obrigação de conteúdo tributário? Se a resposta for afirmativa – isto é, se o Estado estiver deixando de receber valores à título de tributo –, trata-se-á de incentivo fiscal (e, pois, subordinado

---

<sup>18</sup> Op. cit.



às prescrições do art. 14 da LRF); do contrário – isto é, se as obrigações que se beneficiam do desconto ou exclusão não têm natureza fiscal por não se enquadrarem no conceito de tributo do art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966) – não pode o referido benefício, igualmente, ser qualificado como um incentivo fiscal.

Portanto, se não implicar “tratamento diferenciado” (em matéria tributária), a concessão de determinado benefício não configurará incentivo fiscal (isto é, tributário), escapando, por conseguinte, da incidência do art. 14 da LRF.

A identificação do que seria um incentivo tributário se torna salutar em face da configuração da discricionariedade quanto ao objeto da renúncia de receitas, pois, em se tratando do citado incentivo, teremos um objeto vinculado; do contrário, poderemos associar a discricionariedade ao objeto do ato.

O § 1º do art. 14 da LRF consubstancia outro dispositivo legal que claramente concerne ao objeto da renúncia de receitas. As receitas tributárias aqui aludidas, conforme já ressaltado no capítulo anterior, são meramente exemplificativas, abrindo margem para que outras dessa mesma natureza sejam submetidas ao regime jurídico da LRF.

O primordial, nesse ponto, é a análise de outras fontes de renúncia subordinadas ao art. 14, tais como, as isenções de caráter geral, isenções heterônomas, isenções relativas ao ICMS, diferimento e restituição de tributos.

No decorrer de seu § 1º, art. 14, a Lei Complementar n. 101/00 aduz apenas às isenções de caráter não geral. Muito embora tenhamos comentado acerca da ausência de taxatividade da referida norma, parece-nos que a isenção em caráter geral escapa às sobreditas regras.

A isenção concedida genericamente diferencia-se da isenção em caráter específico pelo fato de a primeira decorrer diretamente de lei, não dependendo de qualquer ato administrativo para sua concessão, ao passo que a segunda, embora também necessite de previsão legal, efetiva-se com o despacho da autoridade administrativa, diante do requerimento do interessado, desde que este comprove o preenchimento de condições e requisitos previstos em lei, consoante a dicção do art. 179 do CTN.

Uma interpretação teleológica permite afirmar que a exclusão das isenções de caráter geral no rol do art. 14 da LRF não decorre de mero esquecimento do legislador, mas sim de

uma omissão proposital, de forma que a Administração Pública poderá delas valer-se discricionariamente.

Isenções heterônomas, por sua vez, caracterizando-se como sendo a dispensa legal do pagamento de tributos, implementada pela União em relação a certos impostos de competência dos Estados e dos Municípios. Somente a Constituição Federal poderá permitir a existência das isenções heterônomas, como uma exceção ao art. 151, III, da Magna Carta, a exemplo do disposto no seu art. 155, § 2º., XVII e art. 156, § 3º, II.

Muitos autores defendem a inaplicabilidade das isenções heterônomas em relação à Lei Complementar nº. 101/00, em virtude do próprio mecanismo de sua efetivação: não é razoável exigir de Estados ou Municípios o atendimento de todo o disposto no art. 14 se a renúncia de suas receitas está sendo imposta por um outro ente, no caso a União.

Dessa forma, conclui-se que os requisitos preliminares da LRF devem ser direcionados ao ente federativo que, voluntariamente, opte e realize, por ato próprio, a renúncia de suas receitas tributárias, restringindo-se os citados requisitos à seara das isenções autônomas.

De grande repercussão na doutrina é o questionamento pertinente à subordinação das isenções do Imposto de Circulação Mercadorias e Serviços – ICMS ao art. 14 da Lei Complementar nº.101/00.

O cerne desta problemática reside no fato de que o instrumento legal para veiculação das isenções do ICMS se trata de um convênio, do qual deverá constar o consentimento de todos os entes da Federação.

A discussão travada sobre o tema é intensa, gerando duas correntes de pensamentos. Roque Antônio Carraza<sup>19</sup> entende ser inaplicável qualquer isenção de ICMS quanto à LRF:

Se as isenções de ICMS são concedidas, no rigor dos princípios, pela ordem jurídica global (o Estado Federal brasileiro), segue-se que a elas não se aplicam normas endereçadas às ordens jurídicas parciais, como as contidas no já mencionado art. 14, da Lei Complementar n. 101/00.

Acima da Lei de Responsabilidade Fiscal está o art. 155, § 2º., XII, g, da Carta Magna, que, no intuito de evitar atritos entre as unidades federativas (com prejuízo da harmonia da Federação), estabelece que os Estados e o Distrito

---

<sup>19</sup> CARAZZA. Roque Antônio. “RESPONSABILIDADE FISCAL: CONVÊNIOS-ICMS E ART. 14 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – SUA INAPLICABILIDADE – QUESTÕES CONEXAS.” Revista de Estudos Tributários, n. 16. Porto Alegre: Síntese, nov.dez/2000. p.28.

Federal deliberarão entre si, para conceder “isenções, incentivos e benefícios fiscais” em matéria de ICMS. Os eventuais impactos orçamentários financeiros destas medidas, nas unidades federativas individualmente consideradas, não tem o condão de sobrepujar o interesse nacional, que leva à celebração dos Convênios ICMS.

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho<sup>20</sup> apresenta uma alternativa a esse pensamento:

A solução que nos parece mais adequada é que cada Convênio seja dirigido somente àquelas Unidades da Federação que declarem a possibilidade – previamente constatada – de cumprir o disposto no art. 14 da LRF.

Com efeito, devemos atentar para o fato que muitos dos Convênio celebrados são dirigidos somente a determinadas Unidades da Federação, caso em que somente estas deverão (ou poderão – no caso de ato autorizativo) adotar as suas disposições.

Com base nas opiniões expostas acima, entendemos que as isenções do ICMS, concedidas por meio de convênios, não se sujeitam ao art. 14 da LRF, razão pela qual sua adoção deverá levar em conta a conveniência da Federação e não apenas de um ente isolado.

Diferimento ou substituição tributária para trás consiste na modificação da sujeição passiva tributária, atribuindo a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária a pessoa diversa do contribuinte, a qual deverá cumprir tal obrigação em momento posterior à ocorrência do fato gerador.

Neste fenômeno tributário, duas características são de extremo relevo: a primeira, pertinente ao sujeito da obrigação, desobriga quem deveria ser o sujeito passivo “natural” da relação jurídica, qual seja, o contribuinte, encarregando um terceiro, alheio à prática do fato gerador, do pagamento do tributo devido; a segunda refere-se ao momento do cumprimento da obrigação, o qual será transferido para uma etapa posterior do ciclo econômico, após a ocorrência do fato gerador.

Da análise de suas características, constata-se que o diferimento não consiste em benefício tributário, tampouco em renúncia de receitas, pois representa uma técnica

---

<sup>20</sup> Op. cit.

legislativa de aprimoramento da máquina arrecadatória do Estado, levando a efeito o princípio da praticidade em matéria de cobrança de tributos. Não considera, portanto, como finalidade a promoção do desenvolvimento econômico, mas sim a eficiência na arrecadação de tributária, de forma a realizá-la de maneira célere e evitando sonegações. Ademais, não se verifica a abdicação de recursos tributários por meio da substituição tributária para trás, posto que ocorre apenas a transferência do momento da arrecadação do tributo.

Pela exposição feita, também é possível afirmar que o diferimento não se inclui no objeto da renúncia de receitas consubstanciada no sobredito art. 14.

Por fim, propomo-nos ao estudo da restituição de tributos. Tal instituto verifica-se ante a devolução, pelo Estado, total ou parcialmente, de valores pagos pelo contribuinte a títulos de tributos, motivada por razões extrafiscais. Dessa definição, extrai-se a natureza financeira e não tributária do benefício, não havendo o porquê de se falar em renúncia de receitas, já que não ocorrer a entrada definitiva de recursos nos cofres públicos.

O incentivo financeiro, já mencionado nos capítulos anteriores, é inaplicável ao disposto no art. 14 da LRF, constituindo, pois, um aspecto discricionário quanto a sua utilização pela Administração.

## V CONCLUSÃO

Embora a Lei Complementar nº. 101/2000 tenha sido inserida no ordenamento jurídico brasileiro com o intuito de estabelecer regras mais rígidas no campo das finanças públicas, alguns aspectos discricionários relativos a este tema sobrevivem, como forma, inclusive, de viabilizar o atingimento do bem-comum pelo administrador público.

Com efeito, a Administração Pública não pode abrir mão da discricionariedade, não obstante a regra geral seja pela vinculação de toda sua atividade, já a que a lei, por mais abstrata e geral que seja, não é capaz de prever e regular todos os acontecimentos afetos à atividade administrativa do Estado.

Quanto ao tema proposto, a renúncia de receitas surgiu como uma grande inovação trazida pela LRF, cuja preocupação reside em evitar que a abdicação de recursos tributários desequilibre as contas públicas, tornando-se um mero instrumento de demagogias eleitorais.

A LRF, para tanto, não suprimiu por completo a discricção do ato de renúncia de receitas, a qual remanesce, em especial, quanto à escolha pela sua implementação ou não, ao motivo e ao objeto.

A possibilidade de agir e o motivo demonstram liames muito próximos, na medida em que vertem dos acontecimentos econômicos e sociais, os quais impulsionarão o administrador público a optar pela renúncia. São, conseqüentemente, integrantes do mérito administrativo, uma vez que a Lei Complementar n. 101/00 não trata expressamente da situação fática deflagradora da renúncia de receitas, apresentando, ainda, um comando normativo aberto quanto a esses dois aspectos.

O objeto, a seu turno, pode determinar a sujeição a um maior ou menor grau de discricionariedade. Da análise feita no decorrer deste trabalho, constatou-se ser possível haver renúncia de receitas sem a obrigação de atendimento dos ditames do art. 14 da LRF, desde que a receita em questão não se enquadre no conceito tributário a que a lei alude, como é o caso dos benefícios financeiros. Ademais, mesmo em se tratando de recursos tributários, a discricionariedade do objeto da renúncia abarca, ainda, a concessão de isenções em caráter geral, a qual, no nosso entender, não se submete ao comentado art. 14.

Encerra-se, dessa maneira, o estudo proposto, enfatizando-se que, por mais vinculada que tenha se tornado a renúncia de receitas com o advento da Lei Complementar nº. 101/00, determinados elementos pertinentes a esse ato ainda apresentam aspectos discricionários, os quais inegavelmente consistem em uma ferramenta essencial na condução das atividades a cargo do Estado.

## VI REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Afonso Gomes. Lei de Responsabilidade Fiscal – questões práticas (Lei Complementar nº 101/00).. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 63. São Paulo: Dialética, dez./2000.

BRUNO, Reinaldo Moreira. A Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento limitador da discricionariedade na execução orçamentária municipal. Informativo de Direito Administrativo – IDAF. Curitiba: Revista Zênite, Junho/2004.

CARAZZA, Roque Antônio. Responsabilidade Fiscal: convênios-icms e art. 14 da lei de responsabilidade fiscal – sua inaplicabilidade – questões conexas. Revista de Estudos Tributários, nº 16. Porto Alegre: Síntese, nov.dez/2000.

CAVALCANTI, Márcio Novaes. Fundamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Dialética, 2001.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Lei de Responsabilidade Fiscal: competência tributária, arrecadação e renúncia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Dialética, 2001.

HARADA, Kyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000 comentada e legislação correlata anotada. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

LIMA, Manuel Messias Pereira. LIMA, Ana Luiza Pereira. A Lei De Responsabilidade Fiscal – Prática E Teoria. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo Brasileiro. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. Discricionariiedade e controle jurisdicional. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Considerações Sobre A Lei De Responsabilidade Fiscal – Finanças Públicas Democráticas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Lei de Responsabilidade Fiscal – aspectos da Lei Complementar nº 101/200. Manaus: Caminha, 2002.

\_\_\_\_\_. Conteúdo e alcance da expressão “renúncia de receita” para fins de aplicação do art. 14 da lei de responsabilidade fiscal (LC nº 101/2002). Revista da Procuradoria Geral do Estado nº 25. Manaus, 2002.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.