



SENADO FEDERAL
INSTITUTO LEGISLATIVO BRASILEIRO - ILB

RENATA LEAL COUTO

**A CONCESSÃO DE RENÚNCIA DE RECEITAS POR MEIO DE
MEDIDAS PROVISÓRIAS E SUA OBSERVÂNCIA AO ART. 14 DA LRF**

Brasília

2017

RENATA LEAL COUTO

**A CONCESSÃO DE RENÚNCIA DE RECEITAS POR MEIO DE
MEDIDAS PROVISÓRIAS E SUA OBSERVÂNCIA AO ART. 14 DA LRF**

Monografia apresentada no curso de pós-graduação *lato sensu* em Orçamento Público, realizado pelo Instituto Legislativo Brasileiro como requisito para obtenção do título de especialista em Orçamento Público.

Área de Concentração: Orçamento Público

Orientador: Antônio Carlos Costa d'Ávila
Carvalho Jr.

Brasília

2017

RENATA LEAL COUTO

**A CONCESSÃO DE RENÚNCIA DE RECEITAS POR MEIO DE
MEDIDAS PROVISÓRIAS E SUA OBSERVÂNCIA AO ART. 14 DA LRF**

Monografia apresentada no curso de pós-graduação *lato sensu* em Orçamento Público, realizado pelo Instituto Legislativo Brasileiro como requisito para obtenção do título de especialista em Orçamento Público.

Brasília, 26 de julho de 2017.

Banca Examinadora

Prof. Me. Joaquim Ramalho de Albuquerque

Prof. Especialista Antônio Carlos Costa d'Ávila Carvalho Jr.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - % das MPVs em relação às estimativas

Tabela 2 – Memória de Cálculo – % das MPVs

Tabela 3 – MPVs e as medidas de compensação

Tabela 4 - Principais Medidas de Compensação (Inciso II) utilizadas

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Gastos tributários (GT), em % da arrecadação total e do PIB

12

RESUMO

As renúncias de receitas chegarão ao montante de R\$ 280 bilhões em 2017, valor substancial que justifica seu estudo e maior controle desses recursos. A Lei de Responsabilidade Fiscal definiu como requisito essencial de responsabilidade, a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional dos entes da federação. Assim, para que o Estado conceda algum benefício que implique redução da arrecadação, deve, além de estar amparado por lei, seguir uma série de requisitos impostos pela LRF (art. 14), forçando o ente público a se submeter às restrições financeiras e orçamentárias do erário. A concessão de incentivos segue ritos próprios, ocorre à margem do orçamento, e, geralmente, utiliza-se do instrumento das Medidas Provisórias (MPVs) para a sua efetivação. Por esse motivo, o presente trabalho analisou as renúncias de receitas concedidas entre os anos de 2001 e 2016 por intermédio de Medidas Provisórias e também, verificou se, quando da instituição, foram observadas as exigências impostas pelo art. 14 da LRF. Cerca de 82 % das MPVs analisadas possuíam estimativas do impacto orçamentário-financeiro. Em nenhum dos casos, entretanto, havia a metodologia ou memória de cálculo que pudessem dar suporte aos dados contidos nas normas. Em torno de 21% não informaram a medida de compensação a ser adotada. Mais de 19% informaram que atenderiam ao disposto no inciso I, no entanto, não havia demonstrativo que corroborasse a informação. Cerca de 57% utilizaram as medidas de compensação listadas pelo inciso II, mas apenas uma MPV atendeu integralmente ao disposto no referido inciso. Constatou-se que a aplicação efetiva do artigo 14 ainda não é uma realidade, uma vez que nenhuma das medidas atenderam plenamente ao disposto pela LRF e que tampouco o Congresso Nacional e o Tribunal de Contas da União atuaram de forma a evitar a concessão de renúncias em desacordo com a LRF.

Palavras-chave: Gastos indiretos; Medidas de Compensação; Medidas Provisórias; Lei de Responsabilidade Fiscal; Renúncia de Receitas.

ABSTRACT

In 2017, the tax expenditures will reach the amount of R\$ 280 billion, a substantial value that justifies its study and greater control of these resources. The Fiscal Responsibility Law (LRF) defined as an essential requirement of responsibility, the institution, forecast and effective collection of all taxes of constitutional competence of the entities of the federation. So, in order for the state to grant some benefit that implies a reduction in collection, it must, being supported by law, follow a series of requirements imposed by the LRF (article 14), forcing the public entity to submit to the financial and budgetary restrictions of the treasury. The granting of incentives follows their own rites, occurring outside the budget, and, Provisional Measures (MPVs) instrument is used for their implementation. For this reason, the present study analyzed the tax expenditures granted between the years 2001 and 2016 through Provisional Measures and also, it was verified, when the concession, the requirements imposed by art. 14 of the LRF. About 82% of MPVs analyzed had estimates of the budgetary-financial impact. In none of the cases, there was the methodology or calculation memory that could support the data contained in the standards. About 21% did not report the compensation measure to be adopted. More than 19% reported that they would comply with the conditions of item I, however, there was no statement that corroborated the information. About 57% used the compensation measures listed in item II, but only one MPV fully complied with the provisions of that section. It was found that the effective application of article 14 is not yet a reality, since none of the measures fully complied with the requirements of the LRF and that neither the National Congress nor the Court Union Accounts (TCU) acted in such a way as to avoid granting waivers in disagreement with the LRF.

Key Works: Tax Expenditure, Compensatory Measures, Fiscal Responsibility Law, Provisional Measures

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	9
2. HISTÓRICO.....	11
3. RENÚNCIA DE RECEITAS: CONCEITO E FINALIDADES.....	15
4. ARCABOUÇO LEGAL RELATIVO ÀS RENÚNCIAS DE RECEITAS	19
4.1. Processo legislativo ordinário: principais características	19
4.2. Processo legislativo orçamentário: principais características	21
4.3. Processo legislativo para a concessão de renúncias de receitas.....	22
4.4. Instrumento da medida provisória	24
4.4.1. Aspectos relacionados à EC 32/2001	24
5. AS CONDICIONANTES DO ART. 14 DA LRF.....	28
6. METODOLOGIA.....	35
7. RENÚNCIAS CONCEDIDAS DESDE 2001 E ÀS CONDICIONANTES DA LRF.....	36
7.1. Da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes	36
7.2. Do cumprimento das condições do inciso I.....	39
7.3. Do cumprimento das condições do inciso II.....	41
7.3.1. Da análise das medidas de compensação exigidas pelo inciso II.....	42
7.4. Do cumprimento do § 2º do art. 14 da LRF.....	49
8. CONCLUSÃO.....	51

REFERÊNCIAS

APÊNDICE 1 – RELAÇÃO DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS E AS RESPECTIVAS

COMPENSAÇÕES

APÊNDICE 2 – *CHECK LIST*

1. INTRODUÇÃO

O crescimento da participação do Estado na economia tornou-se notório principalmente a partir da Primeira Guerra Mundial, com o respaldo das doutrinas de John Maynard Keynes. Desde então, a intervenção estatal passa a ser aceita com maior naturalidade. E à medida que essa participação aumentava, a cobrança de tributos passou a ser fundamental para o financiamento da máquina pública.

No entanto, embora grande parte das políticas públicas seja colocada em prática por intermédio da realização de dispêndios, algumas delas podem atingir seus objetivos mediante a concessão de renúncias fiscais. Por meio destas, o Estado deixa de arrecadar determinadas receitas com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico de determinadas regiões, gerando emprego e renda.

A grave crise fiscal vivenciada pela federação ao longo da década de 90 demandou a realização de um forte programa de ajuste fiscal, cujo ato mais relevante foi a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº 101/2000, que estabeleceu normas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, dentre outras.

Com a aprovação da LRF, a concessão de renúncia de receitas passou a ter que atender a um novo conjunto de condicionantes impostas por seu art. 14, com o propósito de minimizar os impactos negativos das referidas concessões e, por intermédio do mecanismo da “medida de compensação”, de demandar do gestor público a evidenciação do ônus político de sua escolha, ou seja, obrigá-lo a esclarecer qual parcela da sociedade arcaria com os custos da renúncia (via redução de despesas e/ou aumento de tributos).

Para entender a complexidade do tema aqui tratado, dividiu-se esta monografia em seções de forma a construir um encadeamento lógico de todo o processo que envolve a concessão de renúncias de receitas e suas particularidades, para, ao final, analisar o cumprimento ou não do estabelecido pela LRF.

Inicialmente há a contextualização histórica da participação do Estado na economia, que acabou por tornar a cobrança de tributos essencial para seu funcionamento e para a implantação de políticas públicas. Entretanto, nem sempre a execução dos gastos é realizada diretamente pelo Estado sendo a renúncia de receitas um instrumento alternativo capaz de promover projetos e atividades de interesse da sociedade.

A primeira particularidade é em relação ao conceito de renúncia de receitas, que não é pacífico entre os estudiosos do assunto. Então, na seção 3, são abordados os diferentes

entendimentos da doutrina e sua evolução para que se chegasse ao conceito que atualmente é utilizado.

Posteriormente, sem a pretensão de esgotar o tema, analisa-se os processos legislativos que compreendem a concessão de renúncias e a utilização do instrumento Medida Provisória.

Já nas seções 5, 6 e 7, adentra-se nas condições exigidas pela LRF, detalhando cada uma delas e, por fim, analisa-se as medidas provisórias e sua observância ao art. 14 da LRF.

Atualmente, o Brasil vive um grave período de recessão econômica em que a escassez de recursos é palco central das finanças públicas. Juntamente a esse momento, o crescimento observado das renúncias de receitas, que, somente no ano de 2017, chegará a cifra de 280 bilhões de reais, torna esse tema de grande relevância e que merece ser acompanhado de perto pelos órgãos de controle e por toda a sociedade.

Assim, ante a importância do tema, o objetivo deste trabalho é analisar as renúncias de receitas que foram concedidas pela União por intermédio do instrumento da Medida Provisória, no período de 2001 a 2016, e averiguar se as referidas concessões foram franqueadas em consonância com as condicionantes listadas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

2. HISTÓRICO

No final do século XVIII e início do século XIX, prevaleciam as teses do liberalismo econômico, segundo o qual o Estado deveria exercer poucas funções, limitando-se a tratar da justiça, segurança, estradas, pontes, portos e canais e educação da juventude (GIACOMONI, 2012).

Giacomoni (2012, p. 22) descreve:

Na maior parte do século XIX, a concepção capitalista centrada no mercado revitaliza-se com as sucessivas revoluções industriais que fortaleciam o capitalismo concorrencial, tudo dentro de um cenário de grande estabilidade monetária e de extraordinários progressos científicos. Tal quadro econômico dispensava a ação estatal.

No final do século XIX e início do século XX começaram a manifestar-se sintomas das crises periódicas intrínsecas do sistema capitalista. As grandes empresas, os monopólios, o protecionismo e os sindicatos iniciaram a destruição inapelável do mercado como mecanismo regulador do sistema econômico. Quando a essa multiplicidade de fatores extramercado se somaram as consequências da Primeira Guerra Mundial, a economia mundial passou a viver o clima de desequilíbrio que desembocaria na gravíssima depressão dos anos trinta.

O economista inglês John Maynard Keynes foi o principal doutrinador na busca de uma fórmula salvadora do capitalismo, ameaçado de um lado pela depressão, e de outro, não só pela ideologia marxista, como também pela forte simpatia ainda dedicada a Revolução Russa.

[...]

O sistema de Keynes deu respaldo doutrinário aos esforços governamentais visando tirar as respectivas economias da crise depressiva dos anos trinta. A partir daí a intervenção estatal passou a ser naturalmente aceita, em especial na dinamização da demanda agregada e na utilização dos instrumentos de política de estabilização econômica.

Assim, ao longo dos anos, a participação do Estado na economia foi crescendo, tornando a cobrança de tributos essencial para seu funcionamento, pois, sem eles, serviços como saúde e educação não seriam alcançados por uma grande parcela da sociedade. Essa importância cresceu, essencialmente, no século XX, com a instauração do chamado “Estado do bem-estar social”. É o que ensina Martins (2013, p. 2):

A passagem do século XVIII para o XIX marca, no que tange às finanças públicas, a transição do Estado Patrimonial para o Estado Fiscal de Direito, ocasião em que, segundo assevera Torres (1991, p. 121), a ‘fiscalidade privada desaparece, e o tributo cobrado pelo Estado deixa de emanar de relações de privacidade e ingressa na esfera da publicidade’.

Os tributos ganharam vertiginosa importância no século XX após os anos 1920, com a instauração do chamado welfare state (o Estado do bem-estar social). Nesse tema, Fukuyama (2005, p. 18) informa que ‘Enquanto os setores estatais consumiam, no início do século, pouco mais de 10% do produto interno bruto (PIB) na maior parte dos países europeus e nos Estados Unidos, nos anos 80 eles consumiam quase 50% (70% no caso da Suécia socialdemocrata)’.

Se no liberalismo econômico o melhor de todos os planos financeiros era gastar pouco e o melhor de todos os impostos era o que fosse o menor possível¹, atualmente, no Brasil, a Constituição Federal/1988, em contraponto a referida Teoria Econômica, atribuiu um extenso rol de tarefas a serem cumpridas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e que, somente são possíveis, devido a cobrança compulsória dos tributos.

Embora grande parte das políticas públicas seja colocada em prática por intermédio da realização de dispêndios (chamados de gastos diretos), algumas delas podem atingir seus objetivos mediante a concessão de renúncias fiscais (gastos indiretos). Estas são consideradas alternativas às ações políticas de governo, por meio do qual o Estado deixa de arrecadar determinadas receitas com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico de determinadas regiões e/ou atividades, gerando emprego e renda.

O grande problema é que, uma vez concedida a renúncia, ela tenderá a se perpetuar. Isso porque a maioria dos benefícios concedidos dispõe de uma rigidez própria e não possui prazo de duração², o que implica dizer que somente com uma nova lei é possível excluí-los do ordenamento jurídico brasileiro.

É especialmente alarmante o crescimento das renúncias de receitas, tanto em termos percentuais do PIB quanto em relação ao total da receita arrecada. Isso porque a renúncia fiscal não representa uma saída efetiva de recursos, gerando a ilusão de que não há dispêndios, mascarando a diminuição da capacidade financeira do Estado.

Essa tendência de crescimento não é recente. O Tribunal de Contas de União (TCU), em auditoria realizada no ano de 2004, buscou responder à seguinte questão “A renúncia de receitas da União tende a manter-se em queda nos próximos anos, tornando possível maior alocação de recursos para outras prioridades como o aumento do salário mínimo?”. No relatório que acompanhou a decisão proferida no Acórdão 1.060/2005-TCU-Plenário, afirmou:

¹ Ricardo (1982 *apud* Giacomoni, 2012, p. 21).

² A partir da LDO/2006, art. 99, § 3º, os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias editadas, que concedam renúncia de receitas da União ou vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, deverão conter termo final de vigência de no máximo cinco anos. Mesmo assim, ainda são concedidas renúncias sem o prazo de vigência.

O que se pode constatar é que não há queda da renúncia de receitas de tributos federais administrada pelas SRF/MF, SPS/MPS e SPE/MF, mas sim a perspectiva de aumento em face de pressões de vários setores da sociedade com interesses em retirar do campo de tributação uma variada gama de atividades, fatos e pessoas, por intermédio da criação dos incentivos fiscais. A pressão para elevar os gastos com benefícios tributários, creditícios e financeiros é significativa. Tal fato se pode constatar pela inclusão nos últimos anos de vários novos benefícios conforme se pode ver no item 2.1 deste relatório. [grifo meu]

Assim, corroborando a perspectiva de crescimento prevista pelo TCU, as renúncias de receitas federais alcançaram o montante projetado de R\$ 379,8³ bilhões em 2015, que representam 22,8% do total das receitas arrecadadas e 4,60% do PIB brasileiro, conforme se observa no Gráfico 1, obtido no Relatório do TCU sobre as contas de governo relativas ao exercício de 2015.

Figura 1 – Gastos tributários (GT), em percentual da arrecadação total e do PIB



Fontes: Receita Federal do Brasil; e TCU – Relatório sobre as Contas de Governo da República/2015

(1) Valores projetados das renúncias tributárias para 2014 e 2015

Os Demonstrativos dos Gastos Tributários⁴ que acompanharam o Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2017 encaminhado ao Congresso Nacional estimaram que, para 2017, o montante de renúncias tributárias será de R\$ 284,8 bilhões de reais, o que representa 19,7%

³ Dado obtido no Relatório sobre as Contas de Governo da República/2015 e contempla os benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia.

⁴ Site <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/gastos-tributarios-2013-previsoes-ploa>. Acesso em 16/4/2017.

do total das receitas a serem arrecadadas e 4,2% do total do PIB, uma pequena redução em relação aos anos de 2015 e 2016, devido principalmente à grave crise econômica que o País enfrenta, com projeções de crescimento do PIB que não chegam a 0,5%.

Apesar dessa expectativa de diminuição para o ano de 2017, os valores das renúncias de receitas são expressivos e reforçam a importância de se estudar e analisar com maior profundidade o tema, bem como verificar se os requisitos para a concessão das renúncias impostas pela LRF estão sendo observados pelo Governo Federal.

3. RENÚNCIA DE RECEITAS: CONCEITO E FINALIDADES

Renunciar significa abrir mão, abdicar do direito de possuir algo. Receita, por seu turno, representa o conjunto de recursos que se integram ao patrimônio de alguém. Assim, em apertada síntese, “renúncia de receita” pode ser entendida como o ato mediante o qual o Estado abre mão de um conjunto de recursos, para cumprimento de determinados objetivos.

A renúncia de receitas possui efeitos parecidos com a execução de uma despesa pública, pois, em ambos os casos, há uma diminuição da capacidade financeira do Estado (MARTINS, 2013). Por isso mesmo, é também chamada de gasto tributário ou *tax expenditure*, expressão utilizada nos Estados Unidos, nos anos 70, e adotada internacionalmente.

Embora os objetivos da renúncia de receita sejam públicos, por natureza, as atividades necessárias à sua consecução nem sempre são executadas por agentes do Estado e os instrumentos utilizados para programação e controle não são os orçamentos da União (ALMEIDA, 2001). Ou seja, não seguem o rito formal de aprovação do orçamento, não se submetem ao mesmo grau de rigidez que as despesas diretas e tendem a perdurar até que haja alterações na legislação tributária, sendo, portanto, considerada como gastos tributários indiretos.

Por isso é que a renúncia de receitas deve ser utilizada com responsabilidade, traduzindo-se num mecanismo estimulador de comportamentos visando interesses sociais, e não representando uma ameaça às finanças públicas.

A renúncia de receitas tem como finalidade principal a promoção do desenvolvimento econômico e social de determinadas áreas e atividades onde é implementada. Por meio desse mecanismo, os governos atraem novas empresas, expandem as já existentes, aumentando a oferta de emprego e a renda *per capita* da população, bem como reduzem as desigualdades sociais, desonerando a população de baixa de renda.

Almeida (2001, p. 1) elucida:

O ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o **objetivo de executar as Funções inerentes aos entes políticos** que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal. Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo **propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de programas, projetos e atividades de interesse da sociedade** e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geoeconômicas do país, ao

desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e ao favorecimento de determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes. [*grifo meu*]

A CF/88, em seu art. 165, § 6º, determina que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, remissões, subsídios e **benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia**” [*Grifo meu*].

Os benefícios financeiros se referem a desembolsos efetivos realizados por meio das equalizações de juros e preços, bem como a assunção das dívidas, cujos valores constam do Orçamento da União. São considerados despesas primárias (para fins de apuração do resultado fiscal) não representando uma renúncia propriamente dita. São operacionalizados mediante ação específica de subvenção econômica, consignada na LOA, motivo pelo qual são chamados de “subsídios explícitos”. Já os benefícios creditícios decorrem de programas oficiais de crédito, operacionalizados à taxa de juros inferior ao custo de captação do Governo Federal⁵. Não são considerados despesa com subvenção, mas sim renúncia de receita e por não haver uma rubrica orçamentária específica na LOA para suportá-los são chamados de “subsídios implícitos”⁶.

Os benefícios de natureza tributária se referem aos gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário, quando o governo deixa de arrecadar um tributo visando um propósito.

No entanto, o conceito de renúncia de receita fiscal é algo que ainda envolve certo grau de subjetividade, sendo raramente possível encontrar dois especialistas em finanças públicas que possuam o mesmo entendimento sobre esse tema. A diversidade de concepções, que, a princípio, pode parecer salutar num contexto de discussão teórica, pode se tornar prejudicial quando se trata de tomar decisões minimamente consistentes em relação às políticas públicas que envolvam a concessão de incentivos ou benefícios fiscais (PUREZA, 2006).

Um primeiro problema diz respeito ao *caput*, do art. 14, da LRF, que pressupõe benefício tributário como o gênero e renúncia de receita como espécie e, assim, segundo Oliveira (2015): “Haveria benefício tributário do qual resultaria renúncia de receitas e benefício que não acarretaria esse resultado”.

Outro ponto de discussão é em relação ao §1º, do referido artigo, que conceituou renúncia como “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter

⁵ <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/macroavaliacao-governamental/areas-de-atuacao/renuncia-de-receita/>

⁶ http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/ET11_2017.pdf

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”, depreendendo-se de uma primeira leitura que qualquer benefício do qual decorra tratamento diferenciado deve ser considerado renúncia de receita, dificultando a identificação dos instrumentos que devem se submeter às condições por ela impostas.

Como dito anteriormente, não existe uma definição que seja aceita pela doutrina. Internacionalmente, utiliza-se a expressão *tax expenditure*, literalmente traduzida como gasto tributário, o que também não esclarece e nem permite uma comparabilidade dos demonstrativos em nível internacional. Isso porque falta um critério comum para classificar um gasto tributário. Assim os governos podem utilizar vários instrumentos tributários para promover diversos objetivos sociais e econômicos, ocasionando desonerações no sistema tributário que nem sempre corresponderão a um gasto tributário⁷.

No entanto, o documento “Transparência Fiscal – As melhores práticas da OCDE”, que reúne as práticas já adotadas por alguns dos países membros de citada entidade, estabelece que cada país terá um sistema tributário de referência capaz de refletir a sistemática de incidência conforme a regra geral e que, portanto, os desvios em relação a referida estrutura seriam classificados como gastos tributários.

Em 2004, a Receita Federal do Brasil (RFB), responsável pela estimativa dos benefícios tributários em nível federal, com o intuito de aprimorar o conceito utilizado e promover maior uniformização com o entendimento adotado em outros países, passou a conceituar o termo “gasto tributário” da seguinte forma:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.

⁷ Relatório TCU, que acompanhou o Acórdão 747/2010, pag. 6, TC 015.052/2009-7.

A partir de 2004, a LDO⁸ passou a incluir o conceito de incentivos ou benefícios de natureza tributária, incorporando o conceito adotado pela RFB, conforme art. 91:

São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins do art. 8º, VI, e do art. 90 desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visam atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Observa-se então que os conceitos adotados pela LDO e pela RFB são os mesmos e vão ao encontro do estabelecido internacionalmente, identificando duas situações *sine qua non* para a identificação do gasto tributário:

- a) as desonerações tributárias em questão devem possuir objetivos similares aos das despesas públicas; e
- b) estas desonerações apresentam-se como sendo um desvio da “estrutura normal da tributação”; sendo sempre de caráter não geral.

No que tange à LRF, Pureza (2006) encerra a discussão esclarecendo que o entendimento da renúncia fiscal como um gasto é perceptível quando se compara os Capítulos III e IV, que tratam respectivamente da Receita e da Despesa Públicas, pois, nos dois casos, prevalece a regra geral que condiciona a aprovação de medidas que acarretem renúncia de receita ou aumento de despesa à apuração do custo envolvido para os cofres públicos e à adoção de medidas de compensação que assegurem a consecução das metas fiscais previstas na LDO.

Assim, ante o exposto e considerando que o objetivo deste trabalho é verificar se as renúncias concedidas por meio de Medidas Provisórias, no período de 2001 a 2016, estão cumprindo as condições impostas pelo art. 14 da LRF, o conceito de renúncia a ser adotado é aquele de natureza tributária. Adicionalmente, as expressões “benefício fiscal”, “gasto tributário” e “renúncia de receitas” serão utilizadas como sinônimas.

⁸ A partir da LDO de 2013, o conceito de incentivos ou benefícios de natureza tributária foi vetado sob o seguinte argumento: “Não cabe à LDO estabelecer conceitos tributários, já que sua natureza transitória pode provocar insegurança jurídica em definições que exigem caráter permanente”.

4. ARCABOUÇO LEGAL RELATIVO ÀS RENÚNCIAS DE RECEITAS

Para a análise das condicionantes impostas pela LRF em seu art. 14, torna-se imperioso entender um pouco mais sobre os processos legislativos que envolvem a concessão de renúncias e a utilização do instrumento Medida Provisória, o que será feito nesta seção, sem a pretensão de se esgotar o tema.

4.1. Processo legislativo ordinário: principais características

O processo legislativo ordinário é aquele destinado à elaboração de uma lei ordinária. Esta é ato normativo aprovado pelo Legislativo, por quórum de maioria simples ou relativa e com campo material residual⁹. Nos termos do art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN), só lei formal poderá estabelecer:

Art. 97 [...]

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

A despeito da exigência de lei formal para abordar matérias tributárias, Torres (2005) esclarece que o legislador autorizou o Poder Executivo, desde que obedecidos os parâmetros e os limites desenhados na lei formal, a expedir normas sobre a base de cálculo ou as alíquotas de alguns impostos, especialmente daqueles que exigem medidas ágeis diante de dificuldades conjunturais de natureza política ou econômica, disciplinadas no art. 153, § 1º, da CF.

O processo legislativo ordinário desdobra-se em três fases: a introdutória (ato que desencadeia o processo de sua formação), a constitutiva (compreende a discussão e votação do

⁹ Art. 47 da Constituição Federal.

projeto de lei nas duas Casas do Congresso Nacional, bem como a manifestação do Chefe do Executivo e, se for o caso, a apreciação do veto pelo CN) e a complementar que abrange a promulgação e a publicação da lei (PAULO; ALEXANDRINO, 2009, p. 465).

Na fase introdutória se verifica a iniciativa de lei, ou seja, se o autor que apresentou o projeto tem competência constitucional para fazê-lo. Na CF, a iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição (art. 61).

Já a fase constitutiva abarca a atuação do Poder Legislativo e, em momento posterior, a atuação do Chefe do Executivo (sanção ou veto). Quando o projeto de lei é apresentado, ele é submetido à apreciação de duas comissões distintas: uma delas analisará aspectos materiais (na chamada comissão temática) e a outra os aspectos formais ligados à sua constitucionalidade (Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania – CCJC). É nessa fase que as condicionantes do art. 14 da LRF, quando exigidas, serão analisadas.

Os projetos de lei que impliquem aumento ou diminuição da receita ou despesa da União, ou que repercutam de qualquer maneira sobre os Orçamentos, sujeitam-se obrigatoriamente ao exame de compatibilidade ou adequação orçamentária e financeira, pela Comissão de Finanças e Tributação – CFT, da Câmara dos Deputados. Esta comissão possui parecer terminativo, ou seja, caso considere a proposição incompatível com as leis orçamentárias, com a LRF e com a CF, a comissão pode determinar o seu arquivamento¹⁰.

Posteriormente à aprovação na CFT, o projeto de lei vai à CCJC e, se ali for aprovado, poderá ainda ser submetido à votação em Plenário. Depois de aprovado, o projeto vai ao Senado federal (SF), onde um novo processo de apreciação parlamentar começará (OLIVEIRA, 2015).

Já no Senado Federal, o projeto de lei será analisado exclusivamente quanto ao seu mérito e constitucionalidade, pois não há obrigação do SF realizar exame de compatibilidade e adequação orçamentária, exceto quando tratar-se de medida provisória, por exigência da Resolução-CN 1/2002 (HELENA, 2011).

E por isso é que Oliveira (2015, p. 856) alerta para o fato da CFT ser o filtro mais efetivo e rigoroso quanto ao cumprimento da LRF, pois “na Câmara dos Deputados, os pareceres de compatibilidade e adequação orçamentária e financeira, quando conduzidos exclusivamente

¹⁰ Art. 53 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

pela ótica técnica, levam invariavelmente ao arquivamento de projetos que concedem benefícios tributários”.

Por fim, a fase complementar compreende a promulgação e publicação da lei. Não integram propriamente o processo de elaboração da lei, porque incidem sobre atos que já são lei, desde a sanção ou a superação do veto (PAULO; ALEXANDRINO, 2009, p. 488).

4.2. Processo legislativo orçamentário: principais características

O processo legislativo orçamentário tem como objeto o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como suas respectivas modificações. Todas as propostas orçamentárias são de competência constitucional, dispondo o Poder Executivo de iniciativa exclusiva (art. 165, da CF/88).

Nos termos do art. 166 da Carta Magna, os projetos de leis orçamentárias serão apreciados, na forma de regimento comum, pelas duas casas do Congresso Nacional, sendo, uma Comissão Mista de Senadores e Deputados (atualmente é a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização - CMO¹¹) responsável por emitir um parecer, a saber:

Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.
§ 1º Caberá a uma Comissão mista permanente de Senadores e Deputados:
I - examinar e emitir parecer sobre os projetos referidos neste artigo e sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República;

O processo legislativo orçamentário de foro congressional resultou da necessidade de procedimentos céleres e objetivos em razão da natureza singular das leis do ciclo orçamentário, que têm prazos já definidos no texto constitucional para sua apresentação e apreciação (art. 35, § 2º, do ADCT¹²), e submeterem-se a um conjunto de restrições especiais no que tange a seu emendamento e deliberação¹³.

As emendas parlamentares são propostas apresentadas pelos parlamentares aos projetos de lei e encaminhadas à CMO, que sobre elas emitirá um parecer. Serão apreciadas pelo

¹¹ Resolução-CN 1/2006 – Art. 1º.

¹² Na realidade, o art. 165, § 9º, da CF, dispôs que cabe à lei complementar dizer sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual. No entanto, essa lei ainda não existe e enquanto isso, vale o disposto no ADCT.

¹³ <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-mistas/cmo/conheca-a-comissao/normas.html>

Plenário das duas Casas do Congresso Nacional. As emendas ao PLOA ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovados, nos termos do art. 166, §3º, da CF/88, caso:

- I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
- II - indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:
 - a) dotações para pessoal e seus encargos;
 - b) serviço da dívida;
 - c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou
- III - sejam relacionadas:
 - a) com a correção de erros ou omissões; ou
 - b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

A Constituição autoriza ainda que o Presidente da República envie mensagem ao CN para propor modificações nos projetos orçamentários enquanto não iniciada a votação, na Comissão Mista, da parte cuja alteração é proposta.

Em relação à matéria orçamentária, somente lei formal pode aprová-la ou modificá-la. O art. 167 da CF enumera diversos atos sujeitos à prévia autorização por lei ordinária, tais como, a abertura de crédito especial ou suplementar e a transposição, remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro. Assim, caso haja necessidade de alteração do orçamento, o Poder Executivo deve encaminhar ao CN projeto de lei propondo a modificação.

4.3. Processo legislativo para a concessão de renúncias de receitas

A concessão de benefícios tributários obedece a um processo legislativo específico (e ocorre no âmbito do processo legislativo ordinário), uma vez que deve ser instituída mediante lei específica, que regule exclusivamente tais benefícios ou o correspondente tributo, nos termos do art. 150, § 6º, da CF/88:

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

A exigência de que a Lei instituidora do benefício tributário regule exclusivamente sua concessão evita que matérias estranhas ao objeto dificultem a visualização dos benefícios que ali serão concedidos.

A iniciativa em matéria tributária não é privativa do Chefe do Poder Executivo. Na verdade, os membros do Poder Legislativo podem propor projetos de lei sobre matéria tributária. É a chamada iniciativa concorrente.

Cumprе esclarecer que não se deve confundir iniciativa em matéria tributária com a iniciativa em matéria orçamentária. Segundo o Supremo Tribunal Federal (STF)¹⁴, “o ato de legislar sobre direito tributário, ainda que para conceder benefícios jurídicos de ordem fiscal, não se equipara – especialmente para os fins de instauração do respectivo processo legislativo – ao ato de legislar sobre o orçamento do Estado”.

Assim, no que se refere às renúncias de receitas, a iniciativa das leis que as concedam ou ampliam deve obedecer às mesmas normas utilizadas pelas demais matérias de índole tributária (CARVALHO JR, 2012).

O processo legislativo das renúncias de receitas passa pela observância dos requisitos exigidos pelo art. 14 da LRF. O inciso I exige que se demonstre que a renúncia foi considerada na estimativa da receita da LOA e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO. Já o inciso II exige uma medida de compensação por meio de aumento de receita.

A escolha pelo inciso I vincula o gestor ao processo legislativo orçamentário, uma vez que se o valor da estimativa da receita, na LOA, já considerou os efeitos decorrentes da renúncia, então bastará que a MPV ou o projeto de lei demonstre que foi considerado. No entanto, caso o valor a ser renunciado não conste da estimativa de receita da LOA, então haverá a necessidade de se alterá-la formalmente mediante o envio de projeto de lei ao CN, pois, nesta situação, a utilização de medidas provisórias é vedada (art. 62, § 1º, inciso I, alínea “d”, da CF).

Já a escolha pelo inciso II diz respeito a aumento de receita tributária, o que não tem relação com o orçamento, sendo nesses casos, utilizado o processo legislativo ordinário, podendo inclusive ser utilizado o instrumento da medida provisória.

¹⁴ ADI 724-MC, da Relatoria do E. Ministro Celso de Mello

4.4. Instrumento da medida provisória

As Medidas Provisórias foram instituídas pelo art. 59 da Constituição Federal de 1988 e disciplinadas em seu art. 62. De certo modo, vieram a substituir a espécie normativa decreto-lei, abolida pela atual Carta Magna (PAULO; ALEXANDRINO, 2009).

Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional (art. 62 da CF/88). Assim, a medida provisória se traduz, segundo Sabbag (2011, p.77), “em ato normativo de vida efêmera e de utilização excepcional, no trato de certos assuntos, cujos pressupostos materiais atrelam-se a elementos de relevância e urgência”.

Segundo Paulo e Alexandrino (2009) as medidas provisórias tiveram dois regimes jurídicos distintos: antes da promulgação e depois da Emenda Constitucional 32/2001, motivo pelo qual referida Emenda é considerada um divisor de águas quanto ao instrumento Medida Provisória.

4.4.1. Aspectos relacionados à EC 32/2001

A EC 32/2001 deu novas atribuições às MPVs, permitindo, por exemplo, sua utilização em matéria tributária, conforme verificamos no art. 62, § 2º, da CF, *in verbis*:

Art. 62.

[...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

No entanto, a utilização de medidas provisórias pelo Poder Executivo é limitada, uma vez que não é sobre qualquer matéria que é permitida sua edição. Harada (2017, p. 342) explica que, quando da promulgação da EC 32, “para aplacar o clamor popular contra o uso indiscriminado da Medida Provisória, o § 1º enumerou os casos em que não podem ser objetos de disciplinação por meio dela”, a saber:

§ 1º É **vedada** a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa a:

- a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;
- b) direito penal, processual penal e processual civil;
- c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
- d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;**
 - II – que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;
 - III – reservada a lei complementar;
 - IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República. [*grifo meu*]

As medidas provisórias não são consideradas lei pela doutrina, possuindo características próprias, sendo as principais diferenças entre os institutos descritas por Celso Antônio Bandeira de Mello (1991 *apud* Sabbag, 2011) e resumidas no quadro 1, abaixo:

Quadro 1: Diferenças entre MPV e Lei

Diferenças entre MP e Lei	
MP	Lei
* Forma excepcional de regulação de certos assuntos.	* Forma normal de regulação de certos assuntos.
* Instrumento precário, com vida curtíssima.	* Instrumento não precário, com prazo indeterminado, ressalvado o caso de lei de vigência temporária.
* Pode ser infirmada pelo Congresso a qualquer tempo (dentro do prazo para a apreciação).	* Não pode ser infirmada pelo Congresso a qualquer tempo, ligando a sua persistência à vontade do órgão de que emanou.
* A MP não convertida em lei perde sua eficácia desde o início (<i>ex tunc</i>).	* A lei, ao ser revogada, apenas cessa seus efeitos dali pra frente (<i>ex nunc</i>).
* A MP, para ser expedida, depende da ocorrência de certos pressupostos (relevância e urgência).	* Para a lei, a relevância da matéria não é condição para que seja produzida.

Fonte: SABBAG, 2011, p. 78.

Por possuírem importantes diferenças, é que o entendimento acerca das inovações trazidas pela referida emenda, especialmente em relação à matéria tributária, não é pacífico entre os estudiosos, pois medida provisória não é considerada ato normativo que acata os princípios constitucionais tributários, como os da legalidade tributária, anterioridade tributária e o da segurança jurídica (SABBAG, 2011).

Adicionalmente, Hadad (2017) esclarece que, a MPV, veiculada em matéria tributária, não preenche o requisito constitucional da legalidade, que pressupõe prévio consentimento da população em relação à tributação, através do órgão de representação popular. Alerta ainda que:

[...] relativamente aos impostos sujeitos ao princípio da anterioridade a Medida Provisória só poderá surtir efeitos a partir do exercício seguinte, se convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (§ 2º do art. 62). Ora, isso esvazia o conteúdo do requisito constitucional da urgência para a sua edição. Não teria sentido algum lançar mão de Medida Provisória, por exemplo, em janeiro de 2002, sob alegação de urgência, para vigorar a partir de janeiro de 2003, se convertida em lei até 31 de dezembro de 2002. [...]

No entanto, o próprio STF¹⁵, em algumas decisões, permitiu a criação de tributos mediante a utilização de medida provisórias, sob o argumento de que a Carta Magna não impôs qualquer restrição no tocante à matéria.

Outros afirmam ainda que o papel da medida provisória perante o tributo é limitado, uma vez que tal instrumento apenas iniciaria o processo legislativo para a instituição ou aumento do imposto (SABBAG, 2011).

Outro ponto trazido à baila pela EC 32 foi o art. 2º, que estabeleceu que as medidas provisórias editadas em data anterior à da sua publicação continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional. Para Harada (2017) a inclusão de tal artigo fez perenizar medidas provisórias pendentes na data de promulgação da referida emenda, uma vez que o Congresso não vem deliberando acerca delas.

Em que pese existirem opiniões divergentes sobre a utilização de MPV em matéria tributária e mesmo a corrente majoritária ser contrária a sua aplicação, o que se vê, na prática, é a utilização cada vez maior de medidas provisórias pelo Poder Executivo, o que ressalta a importância do seu estudo.

4.5. Processo legislativo das medidas provisórias

Como visto anteriormente, as medidas provisórias são regulamentadas pelo art. 62 da Constituição Federal, estabelecendo que, uma vez adotada, deverá ela ser imediatamente submetida ao Congresso Nacional (CN).

¹⁵ RE 138.284/CE-1992 – voto do Ministro Carlos Velloso.

As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados (art. 62, § 8º, da CF) e caberá à uma comissão mista de Deputados e Senadores examiná-las e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das casas do Congresso Nacional (art. 62, § 9º, da CF).

A deliberação sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento dos pressupostos constitucionais (Art. 62, § 5º, da CF). Conforme explicam Paulo e Alexandrino (2009), os requisitos de relevância e urgência passam a ser matéria preliminar, antes do exame do mérito da MPV, e, caso os pressupostos constitucionais estejam ausentes, “sequer apreciarão o mérito, dando-se por ilegítima a adoção da medida provisória, que será rejeitada”.

O Congresso Nacional terá o prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogáveis por mais 60 (sessenta) dias, para apreciar a MPV. Se não forem convertidas em lei dentro desse prazo (60+60), as medidas provisórias perderão sua eficácia desde a edição (*ex tunc*), devendo o CN disciplinar, por meio de decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes no prazo de 60 dias contados da rejeição ou da perda de eficácia por decurso de prazo. Não editado o referido decreto legislativo, as relações jurídicas constituídas e decorrentes dos atos praticados durante a vigência da MPV, conservar-se-ão por ela regidas (art. 62, §§ 3º, 7º e 11, da CF/88).

Quando da apreciação da medida provisória pelo Congresso Nacional, tem-se que na hipótese de ela ser integralmente convertida em lei, o Presidente do Senado Federal a promulgará, remetendo-a para publicação. Outros dois cenários possíveis são: a MPV é integralmente rejeitada ou há modificações introduzidas no texto adotado pelo Presidente da República.

Se a MPV for integralmente rejeitada, será arquivada, devendo o Congresso Nacional baixar ato declarando-a insubsistente, e, no prazo de 60 (sessenta) dias, disciplinar as relações jurídicas dela decorrentes. Se houver modificações no texto original encaminhado pelo Poder Executivo, há a chamada conversão parcial. Nesse caso, a MPV será transformada em “projeto de lei de conversão”, e o texto aprovado no Legislativo será encaminhado ao Presidente da República, para que o sancione ou vete (PAULO; ALEXANDRINO, 2009).

Nos termos do art. 62, § 12, da CF/88, uma vez aprovado projeto de lei alterando o texto original da MPV, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto¹⁶.

¹⁶ Nessa hipótese, como haverá necessidade de sanção ou veto do Presidente da República, poderá ser ultrapassado o prazo limite de validade da medida provisória sem que sua eficácia seja prejudicada (PAULO; ALEXANDRINO, 2009, p. 509).

5. AS CONDICIONANTES DO ART. 14 DA LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e afirma, no art. 11, como requisito essencial de responsabilidade, a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional dos entes da federação. Assim, para que o Estado conceda algum benefício que implique redução da arrecadação deve, além de estar amparado por lei, seguir uma série de requisitos impostos pela LRF.

O principal objetivo das condicionantes é dotar de maior racionalidade e transparência a concessão de incentivos fiscais, bem como neutralizar abusos e desvios de finalidade na sua utilização.

Nos anos 90, a concessão de incentivos gerou a chamada “guerra fiscal”. A política tributária dos estados, por meio de alteração das alíquotas dos impostos e muitas vezes em descumprimento à lei, levou a uma competição desordenada prejudicando ainda mais os pequenos estados, que tiveram que conceder mais incentivos para atrair investimentos, não analisando, necessariamente, os retornos proporcionados pelas concessões (NOBREGA).

Assim, a solução trazida pela LRF, tornou a renúncia de receitas um ato mais complexo, forçando o agente público a se submeter às restrições financeira e orçamentária do erário e ao introduzir, em seu art. 14, mecanismos de controle mais rigorosos, conforme transcrição abaixo:

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

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

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

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

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

Conclui-se, portanto, da leitura do artigo acima descrito, que são condições para a concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita:

a) estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes;

O legislador objetivou dar transparência para que o cidadão tivesse conhecimento dos impactos que ocorreriam no ano de vigência da renúncia, bem como nos dois anos seguintes. Adicionalmente, exigiu a evidenciação dos impactos tanto na esfera orçamentária quanto na financeira uma vez que, embora intimamente ligadas, podem não ocorrer simultaneamente. Isso porque o impacto orçamentário buscar mostrar quais as alterações serão observadas no orçamento, seja em relação à perda da receita e/ou em relação à necessidade de modificações formais do orçamento. Já o financeiro, demonstrará qual o tamanho da perda na arrecadação.

Segundo Carvalho Jr. (2012) o objetivo é evidenciar qual será o efeito fiscal de curto e médio prazo decorrente da renúncia. Adicionalmente, por meio dessa estimativa, tem-se o custo da política escolhida pelo gestor, o que proporciona uma comparação com as despesas diretas, em termos de eficácia e eficiência (condições impostas pela CF). A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE reafirma a necessidade da inclusão das estimativas, ainda que haja muitas dificuldades em seus cálculos, advertindo que a divulgação dos custos estimados das renúncias fiscais e a descrição das bases de estimação podem aumentar significativamente a transparência¹⁷.

Carvalho Jr. (2012) esclarece que o montante estimado do impacto orçamentário-financeiro é fundamental para se colocar em prática as medidas de compensação previstas pelos incisos I e II, do art. 14, da LRF. Pois,

[...] de um lado, caso se compense a renúncia com a hipótese prevista pelo inciso I, a estimativa será importante para se excluir, da LOA, com precisão, o montante da receita que se estima renunciar. De outro lado, caso a compensação ocorra por intermédio de aumento de receitas, como previsto pelo inciso II, a precisa estimativa do impacto orçamentário-financeiro será fundamental para calibrar as alterações tributárias (elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, etc) necessárias à compensação da perda estimada da receita.

¹⁷ Relatório TCU, que acompanhou o Acórdão 747/2010, pag. 4, TC 015.052/2009-7.

E por toda essa importância é que o cálculo da estimativa deve observar o mesmo rigor técnico e metodológico determinado pelo art. 12 da LRF para se mensurar a estimativa das receitas no PLOA e para se efetuar as reavaliações bimestrais da receita orçamentária que dão suporte a eventual identificação de excesso de arrecadação (CARVALHO JR, 2012).

No entanto, Oliveira (2015) alerta que estimativa de renúncia de receita e estimativa do impacto orçamentário e financeiro não são similares, isso porque esta:

[...] pode resultar da combinação da estimativa de renúncia de receita com a estimativa de potenciais efeitos positivos dos benefícios econômicos derivados dos benefícios fiscais concedidos e com prováveis despesas necessárias à viabilização de certo programa de benefícios (pense-se nas obras de infraestrutura requeridas para a instalação de empreendimentos atraídos por isenção de tributos).

Por fim, Oliveira (2015) conclui que a LRF não se pretendeu/pretende adentrar esse tipo de discussão, que apenas marcou o caminho. O que a LRF demanda é que as estimativas estejam acompanhadas das premissas e metodologia de cálculo, em que pese não ter dado diretrizes sobre quais premissas e metodologias podem ser empregadas. Tampouco remeteu a regulação desses aspectos para atos infralegais, mas abriu a possibilidade de as LDOs de cada ente federado disciplinarem a questão, quando estabeleceu, no *caput* do art. 14, que a concessão de benefícios tributários deverá também atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias (OLIVEIRA, 2015).

b) atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias;

O cumprimento dessa condição é dever constitucional e requisito para um efetivo planejamento. Ora, se nos termos do art. 165, §2º, da CF/88, a LDO orienta a elaboração da lei orçamentária anual, nada mais coerente que qualquer medida que possa vir afetar o orçamento tenha que estar em consonância com o elaborado pela LDO. Buscou-se assim, também, tornar coeso o planejamento estatal.

c) demonstração 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 (INCISO I);

No caso do inciso I, o gestor público escolheu que o ônus decorrente da concessão da renúncia (benefício de caráter discriminado) será suportado não pelo aumento de uma receita,

mas pela “não realização” de uma despesa. Então, quem ficará com o ônus é a parte da sociedade que deixará de receber os benefícios advindos da realização de um dispêndio.

O inciso I do art. 14 da LRF, na verdade, trouxe duas condições. A primeira é considerar a renúncia na estimativa de receita da lei orçamentária. A segunda é que a renúncia não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO.

Carvalho Jr. (2012) esclarece que as metas de resultados fiscais podem ser superavitárias, deficitárias ou neutras e que, uma vez estabelecida pela LDO, a concessão ou ampliação de uma renúncia não poderá afetar as referidas metas fiscais.

Considerar a renúncia na estimativa da receita é reduzir o valor de arrecadação esperado e conseqüentemente diminuir as dotações orçamentárias consignadas na LOA. No atendimento a essa condição, teremos como medida de compensação não um aumento de receita, mas sim a redução de uma despesa, uma vez que o total consignado no orçamento será menor se comparado ao orçamento sem o incentivo concedido. Por isso, é que Carvalho Jr. (2012) a chama de “compensação implícita”.

Oliveira (2015), por sua vez, a chama de “condição básica” ou “compensação orçamentária” e esclarece que o cumprimento desse requisito:

[...] requer que a condição sobre a concessão de benefícios tributários e dos respectivos impactos orçamentários-financeiros seja antecipada para o momento de elaboração do projeto de lei orçamentária anual e de sua discussão no Poder Legislativo.

[...]

O cumprimento da condição básica também provoca constrangimentos políticos. A discussão dos benefícios poderá envolver a evidenciação de montantes a serem reduzidos da receita disponível para alocação em programas e ações.

Assim, ao trazer a renúncia de receitas para o Orçamento, a LRF buscou dar legitimidade e transparência à concessão, trazendo a discussão para o momento e o local em que se debate o Orçamento do ano seguinte, em que custos e benefícios possam ser devidamente ponderados, assim como as possibilidades de controvérsias sobre o mérito da proposta comparativamente a seus efeitos financeiros e orçamentários possam ser ampliados (OLIVEIRA, 2015).

No entanto, é possível que renúncias de receitas sejam concedidas ao longo do exercício financeiro posteriormente à aprovação da Lei Orçamentária Anual. Nesses casos, referidas renúncias representariam verdadeiras alterações na alocação dos recursos do orçamento.

Nessas circunstâncias, o processo legislativo de concessão ou ampliação das renúncias deve se integrar ao processo legislativo orçamentário, para que sejam feitos ajustes formais da LOA, mediante envio de projeto de lei ao Congresso Nacional.

O não cumprimento da condição implícita (inciso I) será a postergação da aprovação da proposta ou a obrigação de cumprir uma condição alternativa (inciso II) tão rigorosa que, ao que parece, foi prevista para desestimular subterfúgios para não cumprir a condição básica (OLIVEIRA, 2015).

d) 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 (inciso II);

No inciso II, o gestor escolheu quais contribuintes arcarão com os custos tributários decorrentes do favorecimento a determinados setores da sociedade, mediante pagamento de mais tributos ou contribuições ao Estado.

A condição imposta pelo inciso II é chamada por Carvalho Jr. (2012) de “compensação explícita”, uma vez que o Gestor escolheu recompor o tamanho da receita ao invés de reduzir uma despesa na LOA. Já para Oliveira (2015) é chamada de “condição alternativa”, “compensação vinculada ou tributária”.

As condições impostas pelo art. 14 da LRF não possuem ordem de preferência. O Gestor tem a discricionariedade de optar pelo atendimento do inciso I e/ou do inciso II. O que ele não pode fazer é não atender a nenhum dos requisitos. Desse modo, se a concessão do benefício ou incentivo for considerada na estimativa da receita prevista na LOA e não afetar as metas de resultados fiscais previstas na LDO, então não é necessária a adoção das medidas contidas no inciso II e vice-versa.

Oliveira (2015) argumenta que é muito pouco provável que o Gestor opte por voluntariamente escolher o cumprimento do inciso II, quando o cumprimento do inciso I é aparentemente mais fácil de ser cumprida. No entanto, como se verá adiante, quando o instrumento para a concessão de incentivos é a Medida Provisória, a preferência é pela utilização do inciso II, como medida de compensação, justamente porque a utilização de MPV só é permitida em matéria tributária (inciso II), não podendo, portanto, ser empregada para alteração formal da LOA (inciso I).

Entende-se que as medidas de compensação explícitas pressupõem situações não consideradas no Orçamento, ou seja, que não estavam no planejamento inicial (LOA). E por isso,

o inciso II exigiu o cumprimento de medidas rigorosas, fazendo com que o gestor assumira a responsabilidade política por sua escolha ao decidir quem pagará por aquela renúncia concedida.

O cumprimento do inciso II é motivo de muita insatisfação por parte dos gestores, que questionam que a interpretação dada ao referido dispositivo inviabiliza sua utilização. No entanto, o objetivo da LRF é trazer a discussão sobre a instituição de tratamentos diferenciados para o momento e local em que se debate o Orçamento, em que custos e benefícios possam ser devidamente ponderados no espaço público mais adequado a discuti-los (OLIVEIRA, 2015).

Assim, ao exigir do Gestor o cumprimento de condições tão rigorosas, a LRF evita a concessão desmedida de renúncia de receitas. Aumenta-se o custo da instituição de benefícios tributários, dificultando a concessão arbitrária que compromete o equilíbrio das contas públicas e, não raro, fere os princípios da isonomia e da equidade, ao privilegiar grupos de contribuintes que não necessariamente são aqueles que mais carecem desse tipo de instrumento de política pública¹⁸.

e) 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.

A condicionante estabelecida no § 2º somente será aplicada se o gestor público decidir efetuar a compensação da renúncia mediante aumento de receitas, ou seja, inciso II do art. 14, *caput*.

Um dos grandes objetivos do art. 14 da LRF é evidenciar, com base no princípio da transparência na gestão fiscal, qual parcela da sociedade arcará com o ônus advindo da concessão da renúncia de receitas, a saber: aqueles que deixarão de receber os benefícios da execução de um dispêndio (compensação de que trata o inciso I, *caput*) ou aqueles que terão que pagar mais tributos para a concessão da renúncia (inciso II, *caput*).

No primeiro caso, a comprovação de que as estimativas de receitas já foram construídas levando-se em consideração a perda de arrecadação que advirá da concessão da renúncia de receita já é suficiente para, *per si*, provocar os efeitos (meramente aritméticos) compensatórios respectivos, uma vez que, com menor receita, menor será também o montante das despesas.

No segundo caso, entretanto, é preciso colocar em prática, efetivamente, o aumento de receita a que se refere o inciso II, *caput*. Ou seja, é preciso que os respectivos contribuintes já

¹⁸ Relatório do TCU, que acompanhou o Acórdão 747/2010.

passem a sentir o respectivo ônus. Em outras palavras, o benefício gerado pela concessão da renúncia somente pode ser colocado em prática a partir do momento em que a sociedade passe a perceber, seja pela redução de dispêndios ou pelo aumento de tributos, o ônus decorrente da concessão da renúncia.

Em que pese serem muitas e de difícil aplicação, as exigências impostas pela LRF objetivam esclarecer quem arcará com o ônus daquela escolha, bem como evidenciar qual será o custo dessa renúncia de forma que a sociedade seja capaz de avaliar se as decisões tomadas pelo gestor estão em conformidade com seus anseios.

6. METODOLOGIA

Para este estudo, foram analisadas as Medidas Provisórias adotadas pelo Presidente da República para a concessão de renúncia de receitas tributárias, no período de 2001 a 2016, e a sua conformidade em relação às condicionantes impostas pelo art. 14 da LRF. Como forma de reduzir o escopo, só foram analisadas as MPVs convertidas em lei.

Todas as MPVs analisadas foram obtidas no site do Planalto e no site da Receita Federal e foram listadas no apêndice 1 deste trabalho.

A utilização de medidas provisórias deu-se pela facilidade de se obter os dados, uma vez que, em comparação aos projetos de lei, o número é bem menor. Além disso, a maior parte das concessões se vale do instrumento das MPVs, e, como visto anteriormente, seu rito processual é diferenciado, não passando pelo crivo da Comissão de Finanças e Tributação, na Câmara dos Deputados, razão pela qual merece especial atenção.

A escolha do período de 2001 a 2016 leva em consideração a promulgação da Emenda Constitucional 32/2001, que, em relação às MPVs, foi um divisor de águas, dando-lhes novas atribuições. Aliado a isso, tem-se nesse mesmo ano, a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, promulgada na tentativa de se determinar que a gestão das finanças públicas seja responsável, transparente e planejada.

A atual crise econômica em que vivemos, aliada ao crescimento das renúncias de receitas verificado nos últimos anos, justifica a relevância do tema escolhido. Assim, como consequência, tornou-se imperioso analisar as condicionantes impostas pelo art. 14 da LRF, que foram criadas justamente com o objetivo de dar maior transparência e evitar que interesses meramente políticos prevalecessem aos da sociedade.

Elaborou-se ainda um *check list* (Apêndice 2), com base em todas as exigências impostas pela LRF e analisadas nesta monografia, como forma de auxiliar o gestor quando da concessão de renúncia e de obrigá-lo a justificar eventuais descumprimentos, bem como facilitar o controle por parte do Legislativo, do TCU e da sociedade. Por meio desse *check list* também será possível identificar as principais dificuldades e entraves encontrados pelos governantes e trazer à baila discussões capazes de melhorar os processos de trabalho e os produtos entregues à coletividade.

7. RENÚNCIAS CONCEDIDAS DESDE 2001 E ÀS CONDICIONANTES DA LRF

O objetivo desta seção é analisar as renúncias fiscais concedidas e o seu atendimento ao disposto no art. 14 da LRF. Para isso, foram analisadas cinquenta e cinco medidas provisórias, que foram convertidas em lei, no período de 2001 a 2016, todas listadas no Apêndice 1.

Apesar do art. 150, § 6º, da CF, exigir que a Lei que instituir o benefício tributário regule exclusivamente sua concessão, o que se percebeu foi um emaranhado de matérias sendo propostas na mesma medida provisória, dificultando a visualização dos benefícios que ali serão concedidos.

Logo, é importante esclarecer que, em alguns casos, as medidas provisórias não trataram especificamente da concessão de um único benefício. Abrangeram também diferentes benefícios e alterações visando aumento da tributação, modificações no sistema de referência, e a concessão de benefícios não caracterizados como benefício tributário, mas que implicaram em redução de receita (OLIVEIRA, 2015).

Portanto, analisar a medida provisória (MPV) em sua totalidade não seria possível, e para as conclusões deste trabalho, foram consideradas as várias propostas contidas nas MPVs.

7.1. Da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes

Das Medidas Provisórias analisadas, constatou-se que 82 % delas possuíam estimativas do impacto orçamentário-financeiro, conforme se observa na tabela abaixo.

Tabela 1 - % das MPVs em relação às estimativas

	Quantidade	Percentual
Sim	71	82%
Não	16	18%
Total	87	100%

Fonte: www.planalto.gov.br. Elaboração própria.

No entanto, em nenhum dos casos, havia a metodologia ou memória de cálculo que pudesse dar suporte aos dados contidos nas normas.

Tabela 2 – MEMÓRIA DE CÁLCULO – % das MPVs

	Quantidade	Percentual
Sim	0	0%
Não	87	100%
Total	87	100%

Fonte: www.planalto.gov.br. Elaboração própria.

A falta de estimativa prejudica a transparência e a ausência de metodologias ou de memórias de cálculos dificulta a comparabilidade entre os custos das políticas implementadas por meio de renúncias com aqueles relacionados à execução das despesas realizadas diretamente pelo Estado e nos diversos anos, além de não possibilitar a verificação do verdadeiro montante da perda decorrente da renúncia, gerando riscos para a execução orçamentária e para o cumprimento das metas fiscais.

Conforme explica Oliveira (2015), a observância a normas técnicas pressupõe a utilização de métodos de estimação consistentes que se valham de dados estatísticos confiáveis, adequados e logicamente correlacionáveis aos objetivos dos estudos que embasaram as estimativas. Afirma ainda que, independentemente da inexistência de diretrizes detalhadas na LRF ou em outro ato normativo, não são admitidas estimativas inconsistentes ou não respaldadas em estudos técnicos.

Em relação às que não possuíam estimativas, um exemplo é a MPV 418, que alterou a Lei 11.508/2007¹⁹, objetivando o aperfeiçoamento da norma, no sentido de provocar mudanças que melhorassem as condições para que as empresas pudessem participar e se beneficiar do regime previsto para as Zonas de Processamento de Exportação – ZPE. No item 10, da exposição de motivos, que acompanhou a referida MPV, assim justificou:

10. Relativamente à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, cabe informar que, desconhecendo-se antecipadamente a quantidade de ZPE que serão instaladas no País e a quantidade de empresas que nelas funcionarão, fica impossibilitada a estimativa de renúncia. Entretanto, o Poder Executivo considerará a possível renúncia fiscal no competente Decreto da Execução Fiscal e Financeira para o exercício 2008. No tocante aos anos-calendário de 2009 e 2010, o efeito destas medidas sobre a arrecadação será considerado quando da elaboração do projeto de lei orçamentária anual. *[grifo meu]*

¹⁹ Dispõe sobre o regime tributário, cambial e administrativo das Zonas de Processamento de Exportação – ZPE.

Ora, ao fazer a opção pela adoção de uma determinada política pública, espera-se que o gestor possa avaliar e estimar os prováveis benefícios econômicos gerados em decorrência da concessão da renúncia, chegando à conclusão de que os impactos positivos serão maiores do que os negativos. Assim, a justificativa utilizada pelo Executivo para abster-se de cumprir o art. 14 não se coaduna com a legislação.

Outro exemplo intrigante é a MPV 693²⁰, cuja proposta pretendeu estender parte do conjunto de desonerações tributárias federais instituídas pela Lei 12.780/2013, para os agentes de distribuição responsáveis pelos procedimentos necessários para garantir o fornecimento temporário de energia elétrica nas áreas de concessão onde foram realizados os Jogos Olímpicos e Paraolímpicos de 2016.

Na exposição de motivos, justifica que a mesma não acarretará impactos orçamentários-financeiros adicionais, sendo seus efeitos já considerados em outra Lei anteriormente aprovada:

[...] A primeira proposta pretende **estender parte do conjunto de desonerações tributárias** federais instituídos pela Lei n o 12.780, de 9 de janeiro de 2013, para os agentes de distribuição responsáveis pelos procedimentos necessários para garantir o fornecimento temporário de energia elétrica [...].

[...] **há um conjunto de previsão de desonerações fiscais que necessita ser incorporado ao arcabouço institucional tributário**, [...]. Ressalta-se que, em atendimento ao disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal, os referidos benefícios tributários **não acarretarão impacto orçamentário-financeiro adicional**, pois, no caso do destinado ao fornecimento de energia temporária, **apenas permitirá abranger situações específicas de contratação, sendo os seus efeitos já considerados no cálculo do impacto sobre a arrecadação de tributos contido na Lei n o 12.780/2013**; [...]. *[grifo meu]*

Nesse caso, como é possível que uma norma que estende parte do conjunto de desonerações tributárias já instituídas pudesse não acarretar impacto orçamentário-financeiro adicional? Tanto é assim que a Nota Técnica 31/2015, da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, deixou assente:

De fato, naquela ocasião, os cálculos efetuados, aparentemente, consideraram a totalidade prevista de receitas e despesas correlatas às desonerações concedidas, com base no orçamento geral para a organização dos eventos. **Contudo, entendemos que a MP promove um acréscimo no rol das operações alcançadas pelo benefício, o que pode ter modificado a projeção orçamentária** global que embasou a apuração da renúncia de receita

²⁰ Dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016, e altera a Lei n o 10.593, de 6 de dezembro de 2002.

tributária decorrente da realização dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos de 2016. Tal interpretação corrobora-se por meio da verificação do Quadro de Benefícios Tributários previstos no Projeto de Lei Orçamentaria para 2016 (PLOA 2016), que informa ser nula a renúncia de receita decorrente das desonerações concedidas na esfera da CIDE-Inovação e do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante, aplicáveis às Olimpíadas de 2016. Essa informação, portanto, não ampara as considerações do Poder Executivo de que os efeitos da presente MP estariam integralmente contemplados na proposta orçamentária para 2016.

[...]

Feitas estas considerações, manifestamos o entendimento de que existem óbices para que a Medida Provisória nº 693, de 2015, seja considerada adequada e compatível sob a ótica orçamentária e financeira, [...] não se acham adequadamente contempladas no PLOA 2016 e nem foram mensuradas e devidamente compensadas, conforme exigem os arts. 14 da LRF e 108 da LDO 2015.

7.2. Do cumprimento das condições do inciso I

No total das medidas provisórias analisadas, 21% delas não demonstraram nem que a renúncia foi considerada na estimativa da LOA e, portanto, se afetariam o cumprimento das metas de resultados fiscais previsto na LDO, nem tampouco apresentaram medidas de compensação, conforme tabela 3 abaixo.

Tabela 3 – MPVs e as medidas de compensação

	Quantidade	Percentual
Não	18	21%
Inciso I	19	22%
Inciso II	50	57%
Total	87	100%

Fonte: www.planalto.gov.br. Elaboração própria.

Aproximadamente 19% justificaram que os benefícios ali concedidos seriam considerados na estimativa da LOA, atendendo, portanto, ao inciso I, do art. 14, da LRF. Entretanto, as MPVs não estavam acompanhadas de demonstrativos que fundamentassem o que estava sendo ali dito, simplesmente escreviam que as renúncias seriam consideradas no PLOA.

Um exemplo estudado foi a MPV 656²¹, publicada no Diário Oficial da União no dia 8 de outubro de 2014 e que, na exposição de motivos que a acompanhou, demonstrou-se o

²¹ Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita de vendas e na importação de partes utilizadas em aerogeradores, prorroga benefícios, altera o art. 46 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, que dispõe

cumprimento da seguinte forma: “As renúncias de receitas geradas por esta Medida Provisória (até o parágrafo 33) serão consideradas nos respectivos Projetos de Leis Orçamentárias referentes aos anos de 2015, 2016 e 2017”. Acontece que o PLOA 2015 foi encaminhado para apreciação do CN em agosto de 2014, não sendo possível comprovar e/ou verificar se houve alguma retificação do PLOA pelo Executivo. A MPV também não esclarece esse fato.

Assim, considerando que o inciso I exige que o proponente, quando da concessão do benefício, demonstre que a renúncia foi considerada na estimativa da receita da LOA e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO, a MPV 656 não está compatível com a LRF.

Outro exemplo de descumprimento do art. 14 da LRF é a MPV 613/2013. Na exposição de motivos há a seguinte argumentação:

Com referência ao cumprimento das diretrizes previstas no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, atinente à renúncia de receitas derivadas da concessão de incentivo ou benefício de natureza tributária, cabe registrar que a proposição mantém consonância com o disposto no inciso I do **caput** do mencionado artigo, **considerando-se que a estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual para o exercício de 2013, aprovada pelo Congresso Nacional, contempla a renúncia ora autorizada**. Por sua vez, a renúncia fiscal prevista para os anos de 2014 e 2015 será considerada quando da elaboração das respectivas Leis Orçamentárias. [*grifo meu*]

Essa informação não é possível de ser confirmada. O anexo que acompanha o projeto do orçamento não permite inferir que a renúncia decorrente dessa MPV já estava contemplada na estimativa da receita e nem tampouco se a norma instituidora da renúncia continha elementos capazes de corroborar seu argumento.

O mesmo acontece nas demais MPVs, pois também não foi possível confirmar se tais renúncias foram de fato consideradas nas estimativas da LOA, uma vez que o demonstrativo que acompanha o PLOA considera apenas renúncias de receitas já instituídas e em vigor.

Ciente dessa falta de transparência, a então Controladoria Geral da União (CGU) determinou que a União incluísse um anexo específico no Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais em que são listadas todas as renúncias incluídas no PLOA bem como o acompanhamento de sua efetiva adoção²².

sobre a devolução ao exterior ou a destruição de mercadoria estrangeira cuja importação não seja autorizada, e dá outras providências.

²² Medida implementada no 1º Quadrimestre de 2016, em decorrência de uma Auditoria realizada pela antiga Controladoria-Geral da União -Nota de Auditoria nº 201405177/01, de 31 de julho de 2014.

Essa medida representa um grande avanço, pois, além de aumentar a transparência, permitirá, a princípio, constatar se as medidas provisórias foram consideradas na estimativa da receita da LOA.

7.3. Do cumprimento das condições do inciso II

O atendimento ao disposto no inciso II é o maior problema verificado. Em 57% dos casos, as MPVs justificaram a concessão de benefícios tributários por meio de medidas de compensação “explícitas”. Como dito anteriormente, a LRF determina que a compensação seja feita por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

O que se observou, e que será explicado adiante, é que em apenas duas MPVs o disposto no inciso II do art. 14 da LRF foi integralmente cumprido (MPVs 22 e 41, ambas de 2002). Nos demais casos, o Executivo utilizou de medidas que não estão de acordo com a legislação vigente, conforme será explicado logo abaixo.

Percebeu-se também uma evolução histórica em relação à utilização de medidas de compensação. Até 2003, as principais compensações empregadas foram a redução da sonegação, melhoria da economia e a chamada neutralidade fiscal. De 2004 a 2006, havia uma convicção de que a melhora da economia provocaria um excesso de arrecadação, o que, segundo as exposições de motivos, seria mais que suficiente para compensar as renúncias concedidas. De 2007 a 2008, o Executivo utilizou-se de ajustes na programação orçamentária e financeira, como forma de compensar os benefícios concedidos. A partir de 2009, recorreu-se novamente ao argumento da neutralidade fiscal e a utilização maciça dos chamados impostos extrafiscais, como o II, IPI e principalmente o IOF.

Dentre os argumentos definidos pelo Executivo, ao longo de quase 16 anos, como medidas de compensação, foram observados os resultados contidos na tabela 4:

Tabela 4 - Principais Medidas de Compensação (Inciso II) utilizadas

Medidas - Inciso II	Qtidade	%
Aumento de CSLL	1	2%
Aumento PIS/PASEP	1	2%
Excesso de Arrecadação	4	8%
Melhoria da economia	3	6%
Ajustes na programação orçamentária e financeira	9	18%
Aumento de IOF	20	40%

Medidas - Inciso II	Qtidade	%
Neutralidade Fiscal	8	16%
Aumento de II	1	2%
Aumento de IPI	1	2%
Regulamentado em legislação posterior	2	4%
Total	50	100%

Fonte: www.planalto.gov.br. Elaboração própria.

Os dados acima evidenciam que foram adotadas medidas de compensação não compatíveis com as condicionantes trazidas pela LRF. No próximo tópico será analisada detidamente cada uma dessas medidas.

7.3.1. Da análise das medidas de compensação exigidas pelo inciso II

a) Excesso de arrecadação

A Lei Orçamentária anual, nos termos da CF/88, destina-se a previsão de receitas e a fixação de despesas. No entanto, em que pese o art. 12 da LRF determinar que na estimativa das receitas sejam observadas normas técnicas e legais, nem sempre a previsão se concretiza. Quando a arrecadação da receita é maior do que a que foi prevista na LOA, temos um excesso de arrecadação.

A Lei 4.320/64, que estabelece Normas Gerais de Direito Financeiro, conceituou excesso de arrecadação em seu art. 43, § 3º, *in verbis*:

Art. 43. *Omissis* [...].

[...]

§ 3º Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

Do conceito exposto acima, entende-se que a apuração de um excesso de arrecadação é, conforme Carvalho Jr (2012), “uma situação que decorre do ato de se realizar, durante a execução do orçamento, uma nova estimativa de receitas, tendo como base o comportamento já observado para as receitas ao longo do exercício”.

Giacomoni (2012) alerta para o fato de que só há a ocorrência de excesso de arrecadação quando se considera a receita total, pois a arrecadação maior de uma receita pode ser compensada com a arrecadação a menor de outra.

Conforme explica Carvalho Jr (2012), existem dois tipos de excesso de arrecadação: o voluntário e o involuntário. O excesso involuntário seria um erro de previsão de receitas da LOA, detectado quando das reavaliações bimestrais e não provocado pelo agente. Nesta situação, o ente político nada fez para provocar o referido excesso.

Já o excesso de arrecadação voluntário está subentendido na própria exigência das medidas de compensação contidas no artigo 14, inciso II. Ou seja, quando a LRF determina que a compensação se dê por meio de aumento de receita, ela está provocando um excesso de receita voluntário, uma vez que decorreu de uma atitude ativa do ente político. Neste caso, o gestor evidencia para a sociedade quem arcará com o custo e de que forma será compensada a renúncia concedida.

A utilização do excesso de arrecadação é mais um ponto que não é pacífico entre os estudiosos. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) acreditam ser possível a utilização do excesso de arrecadação para a compensação do gasto tributário, no primeiro ano de instituição deste. Argumentam que a LRF foi omissa ao não citar outras medidas de compensação, mas que não a proibiu.²³

A Advocacia-Geral da União acredita que a Lei pode ser alterada, mesmo mantendo incólume o texto, tendo em vista modificações no contexto social e econômico por que passa o País e a sociedade, o que se denomina *mutatio legis*. Argumenta que não há como restringir a interpretação e a aplicabilidade de uma Lei sem que se considere o momento histórico em que ela será interpretada e aplicada. Com isso, alega que a interpretação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF pode ser atualizada em razão das modificações econômicas e fiscais ocorridas desde sua edição em 2000²⁴.

Carvalho Jr (2012) acreditava ser possível a utilização dos dois tipos de excesso de arrecadação pelo que expõe a seguir:

Frise-se, embora não o cite expressamente, a Lei n. 4.320, de 1964, não proíbe o uso do excesso de arrecadação para compensar renúncias de receitas. Aliás, não era de se esperar que referida norma contivesse tal proibição. Isso porque a discussão doutrinária a respeito do tema “renúncia de receitas” ou “*tax expenditure*” e a aprovação da Lei n. 4.320, de 1964, ocorreram em momentos distintos da história.

Desse modo, não se pode concluir a respeito da impossibilidade do uso do excesso de arrecadação para compensar renúncias utilizando-se o argumento de que a Lei n. 4.320, de 1964, não teria estabelecido essa possibilidade. Por

²³ Explicações dadas ao TCU que constam no Relatório que acompanha o Acórdão-TCU 747/2010 (pag. 15)

²⁴ Relatório que acompanhou o Acórdão 3.437/2012-TCU-Plenário.

certo, quando da aprovação de referida lei, ainda não se discutia, no Brasil, os efeitos das renúncias sobre as normas de direito financeiro e de orçamento.

No entanto, em entrevista feita com o autor (informação verbal)²⁵, o mesmo informa que, após analisar de maneira mais detida os objetivos ínsitos no art. 14 da LRF, resolveu reformular parte de sua opinião, no sentido de considerar que apenas o excesso de arrecadação voluntário é que poderia ser utilizado como medida de compensação para a concessão de renúncia de receitas, pelos motivos a seguir expostos:

No início eu achava que qualquer excesso (voluntário ou involuntário) poderia. No entanto, passei a aceitar apenas o “voluntário”, posto que é aquele que evidencia/explicita quem suportará o “ônus” da política de renúncia. E é justamente o inciso II do art. 14.

Se o próprio inciso II representa um conjunto de medidas que, por definição, resultam em “excesso de arrecadação”, há que se concordar, então, com a tese de que o excesso de arrecadação voluntário, e apenas esse, pode ser aceito, sim, como medida de compensação.

Já para o TCU, a utilização do excesso de arrecadação, além de ilegal, é inconstitucional, conforme se observa no item 9.10 do Relatório que acompanhou o Acórdão 747/2010:

9.10.15 Assim, a utilização do excesso de arrecadação como medida de compensação para o estabelecimento de renúncia de receitas, além de não previsto pela Lei nº 4.320, de 1964, dificulta o controle do alcance das metas fiscais. Isso porque o mesmo recurso pode ser utilizado duplamente, para a abertura de créditos adicionais e para compensar renúncias de receitas, o que aumenta o risco de desequilíbrio na execução orçamentário-financeira e compromete as metas fiscais.

9.10.16 Outro ponto a ser destacado diz respeito à destinação legal dos recursos provenientes de excesso de arrecadação. A Constituição Federal veda, no inciso VI do art. 167, ‘a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa’. Por conseguinte, a destinação do excesso de arrecadação deve observar a finalidade da fonte de recursos a que pertence, não podendo ser aplicado em finalidade diversa, sem prévia autorização legal.

9.10.17 Em consonância com a norma constitucional, a LRF, em seu art. 8º, dispõe que ‘os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso’. Dessa forma, há uma restrição constitucional e legal para a utilização do excesso de arrecadação como medida de compensação a desonerações tributárias.

²⁵ Informação retirada em entrevista com o autor.

Em relação aos argumentos expostos pelo TCU, cabem algumas considerações. A ausência de previsão do excesso de arrecadação na Lei 4.320/64, como já explicado anteriormente, decorre do fato da discussão doutrinária a respeito do tema “renúncia de receitas” ou “*tax expenditure*” e a aprovação da referida Lei ocorrerem em momentos distintos da história. Logo, não haveria como conter a proibição e/ou autorização na Lei.

Outro ponto diz respeito a possibilidade de utilização em duplicidade do recurso (para a abertura de créditos adicionais e para compensar renúncias de receitas). O Art. 43 da Lei 4.320/64 condiciona a abertura de créditos suplementares e especiais à existência de recursos disponíveis. Logo, a utilização do excesso de arrecadação na renúncia de receita, por consequência lógica, inviabiliza sua utilização para abertura dos referidos créditos adicionais.

O que deve ficar claro é que as medidas de compensação pressupõem muito mais do que neutralidade fiscal. São requisitos para transparência e atendimento ao princípio que Oliveira (2015) chamou de “princípio da contraposição pública de interesses”. Assim, a utilização do excesso de arrecadação involuntário como medida de compensação prejudica a transparência, uma vez que não evidencia qual o setor da sociedade que irá arcar com o ônus da concessão da renúncia e, caso fosse admitida sua utilização como medida de compensação, Oliveira (2015, pag. 868) adverte que:

[...] haveria que ser implantado, previamente, sofisticado sistema de controle do uso desse excesso, apto a garantir sua utilização para a compensação de renúncia, para que tal artifício pudesse ter alguma possibilidade de eficácia real e qualificar-se como argumento razoável e legítimo, em vez de corresponder tão somente a argumento vazio de efetividade.

b) Ajustes na programação orçamentária e financeira

Uma vez aprovado o Orçamento, passa-se à fase de execução, quando são mobilizados recursos financeiros, materiais e humanos para a concretização dos objetivos e metas pré-estabelecidos. Para colocar em prática a execução do orçamento, o art. 8º da LRF determinou que, até trinta dias após a publicação do Orçamento, o Executivo estabeleça a programação financeira e o cronograma mensal de desembolso.

Ajustes na programação orçamentária e financeira têm como objetivo harmonizar o ritmo de execução do orçamento ao fluxo provável de recursos financeiros, ou seja, trata-se tão somente de manter o equilíbrio entre as receitas arrecadadas e as despesas realizadas (autorizadas pela LOA).

Um ponto que merece ser ressaltado é o fato da LOA, no que se refere à despesa, possuir caráter autorizativo, e não impositivo. Segundo Giacomoni (2007):

o caráter autorizativo do orçamento significa que ao Executivo compete realizar a programação de trabalho autorizada na LOA, devendo aplicar os recursos públicos de acordo com os limites monetários estabelecidos por intermédio dos respectivos créditos orçamentários devidamente especificados.

O art. 167, inciso VI da CF/88, veda a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa. Neste contexto, significa dizer que se a peça orçamentária alocou determinado conjunto de recursos para uma categoria de programação, então somente o Poder Legislativo, por intermédio da aprovação de projeto de lei, poderia transferir, remanejar ou transpor referidos recursos para outra categoria de programação. O mesmo raciocínio deve ser aplicado quando a intenção for alterar a alocação de recursos entre órgãos (CARVALHO JR, 2012).

Carvalho Jr (2012) segue explicando:

Não se trata de proibir a concessão de renúncias após a LOA referente ao exercício em que estas entrarão em vigor ter sido aprovada, mas de se entender que o processo legislativo de concessão ou de ampliação das renúncias deve se integrar, quando for o caso, ao processo legislativo orçamentário, uma vez que as mesmas provocam, sobre o orçamento, alterações nas alocações de receitas.

Entendimento em sentido contrário, qual seja, o de que as renúncias podem ser concedidas ou ampliadas sem a devida alteração na peça orçamentária, conforme exigido pelo art. 167, VI, parece não estar harmonizado com o ordenamento constitucional vigente. Isso porque, se as renúncias promovem alterações na alocação orçamentária e:

i) se as renúncias podem ser concedidas por intermédio de medidas provisórias, então seria possível inferir que, indiretamente, a peça orçamentária pudesse ser alterada por medidas provisórias, procedimento vedado expressamente pela Constituição de 1988; e

ii) se o processo legislativo referente à concessão ou ampliação de renúncias pode ser iniciado por outros atores que não o Chefe do Executivo – dado que, em matéria de índole tributária, a iniciativa não é exclusiva do Poder Executivo –, seria possível concluir que as alocações de receitas da lei orçamentária poderiam ser alteradas por leis de iniciativa do Poder Judiciário, o que contrariaria a iniciativa exclusiva do Chefe do Poder Executivo.

Logo, a seguinte pergunta deve ser feita: é possível alterar a LOA, via projeto de lei, para dela excluir dotação que está sendo financiada por uma receita que se pretende renunciar,

por meio de MPV, dentro do próprio exercício? Sim e, neste caso, estaria de acordo com a LRF, pois seria considerada na estimativa da receita da LOA (art. 14, inciso I, da LRF). No entanto, a escolha sobre quais despesas devem receber ou deixar de receber recursos não depende da discricionariedade do Poder Executivo, uma vez que mudanças de programação orçamentária, sem prévia autorização Legislativa, é ato que contraria o disposto na Constituição Federal.

As Medidas Provisórias analisadas²⁶ não esclarecem que tipos de ajustes serão realizados, nem se as alterações serão ou foram autorizadas por meio de projeto de lei. Para exemplificar, a exposição de motivos da MPV 351²⁷ justifica simplesmente que “a redução transitória da receita será compensada de forma a não afetar o cumprimento da meta fiscal estabelecida na LDO por meio de ajustes na programação orçamentária e financeira”. Ou seja, essa informação não diz nada e não permite inferir absolutamente nada, prejudicando a transparência e a verificação das condicionantes exigidas pelo art. 14 da LRF

Sendo assim, a conclusão é a de que a utilização de ajustes na programação orçamentária e financeira como medidas de compensação, na forma que vem sendo realizada pela União, não se coaduna com a Constituição e nem com a LRF.

c) Aumento dos impostos extrafiscais

Outra medida de compensação, utilizada pela União, para o atendimento ao inciso II, do art. 14 da LRF, é o aumento de impostos como o II, IOF e o IPI²⁸. São chamados pela doutrina de impostos extrafiscais porque, essencialmente, servem mais à regulação da economia do que à obtenção de recursos financeiros. Tanto é assim que, por força constitucional, não necessitam obedecer aos princípios da anterioridade anual e da legalidade (garantias fundamentais)²⁹.

A Carta Magna estabeleceu inúmeros princípios visando à preservação do regime político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais (HARADA, 2017). No que diz respeito à matéria tributária, os princípios a serem adotados decorrem dos direitos e garantias fundamentais, atuando como freios que limitam o poder de tributação do Estado (HARADA, 2017). São eles: o princípio da legalidade, princípio da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal.

²⁶ Aquelas que adotaram como medidas de compensação os ajustes na programação orçamentária e financeira.

²⁷ MPV 351: Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI, reduz para vinte e quatro meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações, amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições e dá outras providências.

²⁸ II – Imposto de importação; IOF: imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; IPI: imposto sobre produtos industrializados.

²⁹ Art. 150, §1º, CF/88.

O princípio da legalidade pretende inibir a tributação não consentida. Sabbag (2011) explica que esse princípio é multissecular, remontando aos tempos da Carta Magna Inglesa, de 1215, do Rei João Sem Terra. Segundo Harada (2017), o princípio da legalidade, atualmente, encontra-se inserto nas Constituições de quase todos os países do mundo. No Brasil, o referido princípio assente que somente com autorização legislativa é possível exigir ou aumentar tributos, à exceção da previsão contida no art. 153, §1º da CF/88. Harada (2017) acrescenta ainda que:

O princípio da legalidade tributária não se resume, apenas, na vedação de instituição ou majoração do tributo sem a prévia autorização legislativa. De há muito se extrapolou o velho princípio donde se originou – *nullum crimen sine lege* – para passar a reger as mais diferentes situações relacionadas com a tributação, objetivando a formulação de uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa. Hoje, esse princípio preside a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenção, de remissão e de anistia.

O princípio da anterioridade anual está relacionado à segurança jurídica, evitando-se que o contribuinte se veja diante de inesperada cobrança tributária (SABBAG, 2011). Está positivado no art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição e prevê que nenhum tributo poderá ser cobrado no exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, com exceção ao contido no art. 150, § 1º, da CF/88.

O princípio da anterioridade nonagesimal (também chamada de noventena) foi inserido na CF/88 pela EC 42/2003, segundo o qual se passou a vedar a cobrança de tributo antes de decorridos 90 (noventa) dias da data de publicação da lei que os instituiu ou aumentou, não tendo aplicação em relação aos impostos não submetidos ao princípio da anterioridade, com exceção do IPI (HARADA, 2017).

Vale relembrar que o § 3º, inciso I, do art. 14, da LRF abriu uma exceção, deixando o Gestor livre das condições impostas pelo referido artigo, quanto às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
(...)
IV - produtos industrializados;
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

(...)

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

O que se observa é que, ao abrir mão de alguns de seus direitos (princípios da legalidade e anterioridade anual), a sociedade autoriza o Estado a agir tempestivamente de forma a garantir a estabilidade econômica, evitando que maiores prejuízos ocorram. Essa permissão dada pela sociedade a favor do Estado existe para os propósitos confessados de se estabelecer uma intervenção econômica ou ajuste econômico em determinados setores (CARVALHO JR, 2012). Qualquer outra finalidade deve seguir o rito próprio do processo legislativo e obedecer ao estabelecido na Constituição.

Em relação à utilização do Imposto de Importação (II), Harada (2017, p. 454):

Como imposto de caráter regulatório da economia, a faculdade de o Executivo alterar sua alíquota há de fundar-se em motivação que se harmonize com a norma do art. 174 da CF, que confere ao Estado o papel de agente normativo e regulador da atividade econômica. Para tanto, confere-lhe as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. As frequentes majorações de alíquotas desse imposto por decretos, ao arrepio do princípio da segurança jurídica, com o objetivo nitidamente arrecadatório, porque divorciadas e até contrárias às diretrizes da política econômica, configuram autêntico desvio de poder, que macula de vício insanável os aludidos atos normativos do Executivo. O aumento do imposto de importação com finalidade fiscal submete-se integralmente ao princípio da reserva legal. Outrossim, essas majorações efetuadas pelo Executivo devem respeito integral aos direitos e garantias fundamentais, expressos ou implícitos, bem como àqueles resultantes de tratados e convenções internacionais (...), cujas normas pairam acima da legislação tributária interna (...). Se a própria lei deve submissão a esses direitos e garantias fundamentais, não há como pretender excluir os decretos do âmbito da aplicação das normas que se inserem no campo das cláusulas pétreas (...).

Portanto, a utilização de tais impostos, pelo Poder Executivo, como medidas de compensação para a concessão de renúncias de receitas, com o propósito único e exclusivo de arrecadar recursos financeiros, não se coaduna com os mandamentos constitucionais.

7.4. Do cumprimento do § 2º do art. 14 da LRF

Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício decorrer da condição contida no inciso II, então o benefício só deverá entrar em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

A análise do item 7.3 acima permitiu inferir que as medidas de compensação explícitas adotadas não estavam de acordo com o que determina a LRF. Foram utilizadas o “excesso de arrecadação”, a “melhora da economia”, o “aumento de IPI”, o “aumento do IOF”, os “ajustes na programação orçamentária e financeira”, dentre outros, o que leva a subentender que o gestor procurou se valer das próprias condicionantes para, assim, deixar de cumprir a exigência requerida pelo § 2º.

Em alguns casos, a própria justificativa contida na exposição de motivos contraria claramente o § 2º, a exemplo da MPV 280:

cabe esclarecer que com o crescimento esperado da atividade econômica e do nível de emprego da economia, com impacto positivo na massa salarial e no nível de renda dos agentes econômicos, a referida estimativa de renúncia será absorvida ao longo do ano fiscal de 2006, bem como nos dois anos subsequentes. O referido crescimento da economia também contribuirá para o aumento da arrecadação em geral, compensando, dessa forma, as perdas advindas com a adoção da medida ora proposta.

Primeiro deve-se implementar as medidas de compensação (presente) para somente depois o benefício entrar em vigor (futuro). No exemplo acima, a ordem foi invertida, pois foi utilizado o crescimento esperado da economia (futuro) para justificar uma renúncia (presente).

No entanto, a MPV 22/2002 é o único exemplo de cumprimento das medidas de compensação impostas pelo inciso II. Em sua exposição de motivos, esclarece que a compensação se dará:

na forma proposta no art. 3º, que eleva, de doze para trinta e dois por cento, o percentual de determinação da base de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das empresas prestadoras de serviços [...]. A proposta significa um ganho de arrecadação da ordem de R\$ 740 milhões ao ano, sendo que, para o ano de 2002, a arrecadação prevista é de R\$ 308 milhões, haja vista que a elevação de alíquotas somente produzirá efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de maio desse ano.

Nesse exemplo, os efeitos da medida provisória “só ocorrerão no caso do art. 3º, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2002” (art. 10, inciso II, da MPV 22), atendendo, dessa forma, ao exigido pelo §2º, do art. 14, da LRF.

8. CONCLUSÃO

As renúncias de receitas concedidas pelo Executivo por meio de Medidas Provisórias necessitam de um controle maior por parte dos órgãos de fiscalização. Conforme se observou neste estudo, nenhuma MPV cumpriu fielmente todas as condições estabelecidas pelo art. 14 da LRF.

Diante desse quadro, alguns questionamentos devem ser levantados. Onde estavam os mecanismos de controle trazidos pela Constituição e pela LRF? O que seria preciso mudar/alterar para que os órgãos de controle possam exercer efetivamente suas atribuições?

Aqui, vale lembrar, que o objetivo das condições exigidas é dar transparência à concessão de incentivos que beneficiam somente uma parcela da sociedade e que acontecem à margem do Orçamento. É preciso avaliar se os impactos de tais medidas são de fato melhores para a sociedade e se estão dando o retorno que a princípio se espera.

Algumas constatações observadas merecem maior atenção. Primeiramente, em todas as MPVs editadas não havia memória de cálculo ou metodologia capaz de dar suporte às estimativas ali previstas. Tem-se que 82% possuíam estimativas do impacto orçamentário-financeiro, mas não há memória de cálculo e nem a metodologia utilizada, não sendo possível verificar se os valores que ali constaram foram baseados em dados reais e confiáveis.

Outra observação é que a maior parte das MPVs alegou que estava cumprindo o disposto no inciso II, ou seja, que adotaria as medidas de compensação explícitas para a implementação dos incentivos fiscais. No entanto, foram utilizados como medidas de compensação o excesso de arrecadação, ajustes na programação orçamentária e financeira, melhoria da economia e a utilização indiscriminada dos chamados impostos extrafiscais com finalidades arrecadatórias, em desacordo com o estabelecido na LRF.

Diante desses números, do período de recessão em que estamos e principalmente do alto percentual em relação ao total de receitas arrecadadas, verifica-se a necessidade de maior controle pelo Legislativo e pelo TCU, de forma a zelar pelo correto uso do dinheiro público, trazendo transparência para que a sociedade possa avaliar melhor a gestão daqueles que a representam.

Como sugestão de reforço desse controle, criou-se um exemplo de *check-list* com critérios objetivos a serem preenchidos pelo Gestor quando da concessão da renúncia, que deverá acompanhar a exposição de motivos das MPVs, reforçando o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e melhorando a transparência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, F.C.R.De. **A Renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários**. Revista TCU, Brasília, v. 32, n. 88, abr/jun 2001.

AMORIM, S.M.P.; LIMA, R.M.D. **A Renúncia de Receita e o Dever de Cobrar Tributos: Análise da Lei de Responsabilidade Fiscal e da sua Observância pelos Municípios do Estado do Ceará**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=7df552440682aa17>>. Acesso em: 25 de fev 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Subsídios acerca da adequação orçamentária e financeira da Medida Provisória nº 693, de 30 de setembro de 2015**. Nota Técnica 31, de 5 de outubro de 2015. Consultora: Maria Emília Miranda Pureza. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2015/ntmp_31-pdf-subsidios-a-apreciacao-da-mp-ndeg-693-2015>. Acesso em: 14 de jun 2017.

BRASIL. Congresso. **Câmara dos Deputados. Regimento Interno**. Brasília. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/18847>>. Acesso em: 5 de mar 2017.

BRASIL. Congresso. **Senado Federal. Regimento Interno**. Brasília. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/documents/12427/45868/RISF+2015+Compilado+02.09.pdf/cd5769c8-46c5-4c8a-9af7-99be436b89c4>>. Acesso em: 5 de mar 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 20 de dez 2016.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 3 de jan 2017.

BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 10 de mar de 2017.

BRASIL. **Lei n. 10.707, de 30 de julho de 2003 (LDO 2004)**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2004 e dá outras providências. Disponível em: <<file:///D:/Users/renatalc/Downloads/410-Lei%20no%2010.707%20-%20LDO%202004.pdf>> Acesso em: 2 de fev 2017.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Medidas Provisórias**. Disponível em:
<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/portal-legis/legislacao-1/medidas-provisorias>. Acesso em: 15 de mar 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão 1.060/2005-TCU-Plenário**. Ministro-Relator Valmir Campelo. Disponível em:
<<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDA0%253A1060%2520ANOACORDAO%253A2005/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1>>. Acesso em: 20 de dez 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão 747/2010-TCU-Plenário**. Ministro-Relator Augusto Nardes. Disponível em:
<<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDA0%253A747%2520ANOACORDAO%253A2010/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1>>. Acesso em: 20 de dez 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário**. Ministro-Relator Raimundo Carreiro. Disponível em:
<<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDA0%253A1205%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1>>. Acesso em: 20 de dez 2016.

CARVALHO JR, A. C. C. D'ávila. **Renúncias de Receitas e o Processo Orçamentário: Comentários ao Acórdão 747/2010-TCU-Plenário**. Disponível em:
<<http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/renuncias-de-receitas-e-o-processo-orcamentario-comentarios-ao-acordao-747-2010-tcu-plenario.htm>>. Acesso em: 7 de mai 2017.

CGPJ. Nota Técnica 010/09 - CGPJ/SUNOR. Disponível em:
<<http://app1.sefaz.mt.gov.br/04256E4C004D9CE4/BDFDF560841CF35E04256CA7004FCD3E/5F6038496E1DDF81842576AC00632ECA>>. Acesso em: 2 de jan 2017.

FMI. Manual de Transparência Fiscal (2007). Disponível em:
<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf> Acesso em: 20 de dez 2016.

FREITAS, A.V. **A Renúncia de receita tributária que caracteriza ato de improbidade administrativa lesivo ao erário**. Disponível em:
<<http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/Congresso%20PatPublico/Teses/Andr%C3%A9-%20Mococa-%20ren%C3%Bancia%20de%20receita%20tribut%C3%A1ria.doc>>. Acesso em: 2 de jan 2017.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16. ed. Ampliada, revisada e atualizada. São Paulo: Atlas, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16. Ed. Revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2017.

HELENA, Eber Zoehler Santa. **Conflitos temporais entre os processos legislativos ordinário e orçamentário**. E-legis, Brasília, n. 6, p. 6-22. 2011.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, set. 2012/fev.2013. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=87844>>. Acesso em: 2 de jan 2017.

NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma abordagem do art. 14 da LRF**. Disponível em: <<http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 25 de fev 2017.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**. 4 ed., ver. e atualizada. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2009.

PUREZA, Maria Emília Miranda. **Disciplinamento das Renúncias de Receitas Tributárias: Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>>. Acesso em: 2 de jan 2017.

RFB. **Renúncia Fiscal: Desonerações instituídas**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal>. Acesso em: 4 de Jan 2017.

RFB. **Renúncia Fiscal: Gastos tributários – Bases efetivas**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal>. Acesso em: 4 de Jan 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva: 2011.

TCU. **Renúncia de Receitas**. Disponível em:
<<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/macroavaliacao-governamental/areas-de-atuacao/renuncia-de-receita/>>. Acesso em: 15 de jan 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

APÊNDICE 1

MPV	Medidas de Compensação	Tipos
16/2001	Não	Não
17/2001	Considerada na Proposta Orçamentária de 2002.	PLOA
22/2002	Aumento da CSLL	Aumento CSLL;
41/2002	Aumento do PIS/PASEP e redução da sonegação	Aumento PIS/PASEP; Redução da sonegação
66/2002	Neutra do ponto de vista fiscal, porquanto a alíquota estabelecida para esse tipo de incidência foi projetada, precisamente, para compensar o estreitamento da base de cálculo;	Neutralidade Fiscal;
135/2003	Neutralidade Fiscal, com redistribuição da carga tributária entre os diversos setores da economia	Neutralidade Fiscal;
206/2004	Aumento de arrecadação resultante de mudanças já implementadas na legislação tributária e da ampliação da base de cálculo dos tributos em decorrência do perfil da retomada da atividade econômica; Excesso de arrecadação.	Aumento de arrecadação; Melhoria da economia
219/2004	Perda estimada entre 2005 e 2009 será compensada pelo aumento de arrecadação da mesma ordem entre 2010 e 2014; Aumento de arrecadação que já está sendo observado e que resulta da ampliação da base de cálculo dos tributos resultante do perfil da retomada do crescimento econômico e de mudanças na legislação tributária já implementadas.	Aumento de arrecadação; Melhoria da economia
232/2004	A perda de arrecadação será compensada pelo aumento da base de cálculo decorrente do crescimento da atividade econômica, fato não considerado quando da elaboração do PLOA de 2005.	Melhoria da economia
280/2006	Crescimento esperado da atividade econômica e do nível de emprego da economia, com impacto positivo na massa salarial e no nível de renda dos agentes econômicos, a referida estimativa de renúncia será absorvida ao longo do ano fiscal de 2006, bem como nos dois anos subsequentes. O referido crescimento da economia também contribuirá para o aumento da arrecadação em geral, compensando, dessa forma, as perdas advindas com a adoção da medida ora proposta.	Melhoria da economia
281/2006	Aumento de receita já observado, resultante da ampliação da base de cálculo dos tributos administrados pela Receita acima do previsto nas projeções iniciais de 2006.	Aumento de arrecadação;
284/2006	Aumento da arrecadação previdenciária compensaria o prejuízo decorrente da redução da arrecadação do IR.	Aumento de arrecadação;
340/2006	Não	Não

MPV	Medidas de Compensação	Tipos
351/2007	Ajustes da programação orçamentária e financeira de 2007; a medida de compensação só será aplicada quando da regulação da medida.	Ajustes na programação orçamentária e financeira
352/2007	Devido ao pequeno valor da renúncia, ela será facilmente compensada por outras fontes de recursos que serão geradas pela instituição dos Programas contidos nesta MP.	Melhoria da economia
412/2007	Em 2008, mediante ajustes na programação fiscal e financeira; e, em 2009 e 2010, serão consideradas na elaboração do PLOA.	Ajustes na programação orçamentária e financeira
413/2008	Em 2008, mediante ajustes na programação fiscal e financeira; e, em 2009 e 2010, serão consideradas na elaboração do PLOA.	Ajustes na programação orçamentária e financeira
		Ajustes na programação orçamentária e financeira
		Ajustes na programação orçamentária e financeira
418/2008	Em 2008, Decreto da Execução Fiscal e Financeira. Já em 2009 e 2010, serão consideradas quando da elaboração do PLOA.	Ajustes na programação orçamentária e financeira
428/2008	Em 2008, Decreto da Execução Fiscal e Financeira. Já em 2009 e 2010, serão consideradas quando da elaboração do PLOA.	Ajustes na programação orçamentária e financeira
433/2008	Decreto de execução orçamentária	Ajustes na programação orçamentária e financeira
449/2008	Exceção ao art. 14	Ajustes na programação orçamentária e financeira
451/2008	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
471/2009	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
472/2009	Aumento de IOF	Aumento de IOF
497/2010	Para 2010, aumento da arrecadação decorrente da diminuição dos redutos das alíquotas de II para peças automotivas; para os anos seguintes, será considerada quando da elaboração do PLOA.	Neutralidade Fiscal;
497/2010	Para 2010, aumento da arrecadação decorrente da diminuição dos redutos das alíquotas de II para peças automotivas; para os anos seguintes, será considerada quando da elaboração do PLOA.	Neutralidade Fiscal;
497/2010	O valor de renúncia relativa ao couro abaixo de 16kg será compensada pelo ganho referente à exclusão do couro acima de 16kg.	Neutralidade Fiscal;
497/2010	Para 2010, aumento da arrecadação decorrente da diminuição dos redutos das alíquotas de II para peças automotivas; para os anos seguintes, será considerada quando da elaboração do PLOA.	Neutralidade Fiscal;

MPV	Medidas de Compensação	Tipos
510/2010	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
512/2010	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
517/2010	Em 2011, deverá ser absorvido pela estimativa de acréscimo decorrente das alterações de alíquotas do IOF. Nos anos posteriores, será considerada na elaboração do PLOA.	Aumento IOF
517/2010	Em 2011, deverá ser absorvido pela estimativa de acréscimo decorrente das alterações de alíquotas do IOF. Nos anos posteriores, será considerada na elaboração do PLOA.	Aumento IOF
517/2010	Em 2011, deverá ser absorvido pela estimativa de acréscimo decorrente das alterações de alíquotas do IOF. Nos anos posteriores, será considerada na elaboração do PLOA.	Aumento IOF
528/2010	Para 2011: aumento de arrecadação decorrente da atualização dos preços de referência para fins de tributação das chamadas “bebidas frias”, estimativa de acréscimo de receita advinda das alterações de alíquotas do IOF. Para 2012 e 2013, será considerando no PLOA.	Neutralidade Fiscal; Aumento de IOF
529/2011	Aumento de arrecadação de R\$ 140 milhões, remanescente da compensação efetuada com a estimativa de renúncia da MP 528/2011. Já os R\$ 136 milhões restantes serão advindos da edição do Decreto nº 7.457, de 6 de abril de 2011 (aumento de IOF).	Aumento de IOF
534/2011	Para 2011: estimativa de acréscimo de receita advinda do aumento de arrecadação decorrente da edição do Decreto nº 7.457, de 6 de abril de 2011, remanescente da compensação efetuada com a estimativa de renúncia da MP 529/11. Para 2012 e 2013, será considerando no PLOA	Aumento de IOF
540/2011	Receitas provenientes do saldo da arrecadação obtido por meio do Decreto nº 7.458, de 7 de abril de 2011 (IOF).	Aumento de IOF
	Receitas provenientes do saldo da arrecadação obtido por meio do Decreto nº 7.458, de 7 de abril de 2011 (IOF).	Aumento de IOF
	Embora não haja renúncia fiscal decorrente da presente Medida Provisória, já que a medida necessita ainda de implementação e definições em decreto presidencial.	Regulamentação
	Receitas provenientes do saldo da arrecadação obtido por meio do Decreto nº 7.458, de 7 de abril de 2011 (IOF).	Aumento de IOF

MPV	Medidas de Compensação	Tipos
582/2012	<p>A renúncia primária total será <u>parcialmente</u> compensada com o ingresso de receitas do adicional da Cofins-importação no valor de R\$ 586 milhões em 2013 e R\$ 634 milhões, em 2014. Cabe reiterar, a União compensará o referido Fundo, no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária, de forma a assegurar a sustentabilidade financeira intertemporal do Regime Geral de Previdência Social - RGPS.</p> <p>Não</p> <p>Não</p> <p>Não</p> <p>Será considerada na elaboração do PLOA.</p> <p>Não</p>	<p>Neutralidade Fiscal</p> <p>Não</p> <p>Não</p> <p>Não</p> <p>PLOA</p> <p>Não</p>
584/2012	Não	Não
597/2012	Para o ano-calendário de 2013 a medida será compensada pelo pedido de reserva de recursos realizada na Lei Orçamentária Anual. Para os anos seguintes será objeto de previsão orçamentária futura.	PLOA
609/2013	A estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual para o exercício de 2013, a ser aprovada pelo Congresso Nacional, contemplará a renúncia ora autorizada. Por sua vez, a renúncia fiscal prevista para os anos de 2014 e 2015 será considerada quando da elaboração das respectivas Leis Orçamentárias.	PLOA
613/2013	A estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual para o exercício de 2013, a ser aprovada pelo Congresso Nacional, contemplará a renúncia ora autorizada. Por sua vez, a renúncia fiscal prevista para os anos de 2014 e 2015 será considerada quando da elaboração das respectivas Leis Orçamentárias.	PLOA
615/2013	Não	Não
620/2013	Para o exercício de 2013 a renúncia será compensada pelo acréscimo na arrecadação do Imposto de Importação. Para os anos de 2014 e 2015, a renúncia estimada será considerada na elaboração do Projeto de Lei Orçamentária Anual.	Aumento II
634/2013	Os valores serão compensados com o acréscimo de arrecadação proveniente da edição de Decreto que majora a alíquota de IOF. Para os anos de 2015 e 2016 será considerada quando da elaboração das respectivas Leis Orçamentárias.	Aumento IOF
651/2014	Para 2014, aumento de IOF.	Aumento IOF

MPV	Medidas de Compensação	Tipos
	Para 2014, as medidas compensatórias serão indicadas quando do início da aplicação do regime, momento em que poderá ser determinada a correspondente renúncia fiscal para este ano. Nos demais anos, será considerado quando da elaboração da LOA.	Regulamentação
	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
	Para 2014, aumento de IOF. Nos demais anos, não haverá renúncia.	Aumento IOF
656/2014	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
670/2015	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
693/2015	Será considerada na elaboração do PLOA.	PLOA
713/2016	Aumento de IPI	Aumento de IPI

APÊNDICE 2

Check List - Renúncia de receitas			
		Sim	Não
1.	A renúncia contida na presente proposta deve obedecer aos requisitos impostos pelo art. 14 da LRF?		
1.1.	Se não, qual a justificativa:		
2.	Possui estimativa do impacto orçamentário-financeiro?		
2.1	Para o ano de vigência e nos dois seguintes?		
2.2	O cálculo da estimativa do impacto orçamentário-financeiro está acompanhado da metodologia ou da memória de cálculo utilizada?		
2.3	Em caso de resposta negativa, justificar:		
3.	A renúncia está programada para entrar em vigor em qual exercício?		
	() Exercício vigente	() Exercício Subsequente	
3.1.	Caso a renúncia entre em vigor no exercício vigente , responder os itens 3.1.1, 3.1.2 e 3.1.3.		Sim
3.1.1.	Está ciente que o excesso de arrecadação "involuntário" não pode ser utilizado como medida de compensação?		Não
3.1.2.	Identifique a classificação orçamentária completa da receita que será "cancelada" para compensar a renúncia de receita:		
3.1.3.	Identifique a classificação completa do crédito orçamentário associado atualmente à receita que será cancelada:		
4.	A medida de compensação está baseada em qual inciso do art. 14?		
	() Inciso I	() Inciso II	() Ambos
Condições			
Inciso I		Sim	Não
5.	Já foi encaminhada ao Congresso nacional o PLOA referente ao exercício em que terá início a vigência da renúncia?		
5.1.	Caso a resposta ao item 5 seja SIM, a proposta encaminhada já considerou nas estimativas de receita o impacto decorrente da concessão ou ampliação da renúncia de receita?		
5.2.	Caso a resposta ao item 5 seja NÃO, está ciente que a estimativa de receitas deverá contemplar os efeitos decorrentes da concessão ou ampliação da renúncia de receita?		
5.3.	A presente proposta está acompanhada de anexo específico em que se demonstre que a renúncia não afetará as metas fiscais previstas na LDO?		
5.4.	A presente proposta está acompanhada de anexo específico em que se demonstre que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da LOA?		

Inciso II		Sim	Não
6.	A presente proposta está acompanhada de medidas de compensação para o ano vigente e nos dois subsequentes?		
6.1.	A compensação se dará por meio do aumento de qual receita?		
6.2.	Especifique:		
	Elevação de alíquotas.	()	
	Ampliação da base de cálculo.	()	
	Majoração ou criação de tributo ou contribuição.	()	
6.3.	Qual a data prevista para a renúncia entrar em vigor?		
6.4.	Qual a data prevista para a medida de compensação adotada entrar em vigor?		
6.5.	Está ciente de que a renúncia só poderá entrar em vigor quando implementadas as medidas de compensação?		