

ADLER VAN GRISBACH WOCZIKOSKY

Isonções Tributárias na Lei de Responsabilidade Fiscal

CURITIBA

2004

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO

Isenções Tributárias na Lei de Responsabilidade Fiscal

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em direito, no Curso de Graduação em Direito, do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira.

CURITIBA
2004

TERMO DE APROVAÇÃO

ADLER VAN GRISBACH WOCZIKOSKI

Isenções Tributárias na Lei de Responsabilidade Fiscal

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Prof. José Roberto Vieira

Prof^a. Betina T. Grupenmacher

Prof. Elizeu de Moraes Corrêa

Dedico este trabalho aos meus amigos e principalmente à minha amada família, pai, mãe, Denny e Lyer, estes a quem tanto eu devo pelo constante incentivo, reconhecimento, compreensão, amizade e amor.

AGRADECIMENTOS

À Faculdade de Direito da UFPR e a todos aqueles que ajudaram na minha formação acadêmica, mas meus especiais agradecimentos ao Grupo PET - Direito, entre os amigos pesquisadores e aos tutores do programa com que mantive contato, Professor Dr. Celso Ludwig e ao Professor Dr. Erouths Cortiano Júnior, que em anos de convívio nas reuniões do PET e nos eventos acadêmicos realizados colaboraram com a expansão da pesquisa científica na Academia de Direito da Universidade Federal do Paraná. Ao Professor e orientador Dr. José Roberto Vieira pela extrema atenção e tempo dispensados na orientação deste trabalho, além das valiosas orientações e conselhos fornecidos para o aprimoramento da pesquisa realizada. À Professora Dra. Betina Treiger Grupenmacher, pelos valiosos ensinamentos em sala e orientações dadas a este trabalho em especial. Ao amigo e Professor Roberto Bengui Del Claro, pelos constantes e importantes conselhos acadêmicos. Ao grande primo e amigo Luiz Roberto Biora, que me ajudou a progredir e sempre depositou sua confiança em mim. Aos amigos de todas as horas, Haruo Okamoto, Paulo Roberto Anghinoni, Guilherme Frazão Nadalin, Marcelo Peláez Doro, André Baggio, Marcos Machado Teixeira, Ricardo Cavalli, Jonathan Cavalli, Carlo Alessandro Ferri, Cleber Hirye e Wagner pela amizade e compartilhamento de preocupações e informações em especial a este trabalho.

SUMÁRIO

RESUMO	vi
1. INTRODUÇÃO	01
2. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	03
2.1 Breve análise do contexto.....	03
2.1.1. Nascimento do Direito Administrativo.....	03
2.1.2. <i>Welfare State</i> e gestão fiscal.....	04
2.1.3. Consenso de Washington e a Lei de Responsabilidade Fiscal.....	07
2.2. Objetivos	10
2.3. Princípios norteadores.....	12
2.3.1. Planejamento.....	12
2.3.2. Transparência.....	15
3. FENÔMENO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA	18
3.1. Isenção tributária e extrafiscalidade.....	18
3.2. Isenção tributária e legalidade.....	21
3.3. Isenção tributária e isonomia.....	21
3.3.1. Isenção correlata à igualdade e não a privilégio ou favor legal.....	23
3.4. Norma de isenção e seus efeitos sobre norma de tributação.....	24
4. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 14 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	33
4.1. Supremacia da Constituição Federal.....	33
4.2. A Lei de Responsabilidade Fiscal como lei complementar.....	37
4.3. O princípio federativo.....	39
4.4. Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal - Renúncia de Receita.....	42
5. CONCLUSÕES	51
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	54

RESUMO

Esta pesquisa pretende fazer uma breve análise das isenções fiscais, abordando quais os aspectos e quais legislações vedam o poder competente, o estado-membro, a deliberarem acerca das isenções tributárias. Destaca-se, fortemente, os ditames do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual trata acerca de renúncia de receita, dando um enfoque nas limitações e dificuldades impostas por este dispositivo. Este tema é bastante atual, tendo se desenrolado ao longo da história e culminando com o Consenso de Washington em 1989, onde o G7, grupo dos países ricos, naquela reunião, delineou metas para o chamado Estado Mínimo, buscando, em outras palavras, o equilíbrio entre receita e despesa dos Estados. Daí, surgiram, dentre outras, as privatizações e a imposição ao equilíbrio das contas públicas. Neste contexto, buscou-se um estudo que procurasse analisar juridicamente a aplicabilidade e constitucionalidade do artigo 14 da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Após um estudo inicial do contexto de formação da Lei de Responsabilidade Fiscal e de suas principais características, examinou-se a supremacia constitucional, da lei complementar no ordenamento jurídico, do princípio constitucional do federalismo e das conseqüências em se imporem limitações e barreiras à isenção tributária. O fundamento utilizado para aplicabilidade do artigo 14 é o de que o Estado não pode prescindir de receitas que equilibrem as contas públicas, por provocar uma diminuição no tamanho deste, diminuindo, conseqüentemente, as ações desejadas pela sociedade. No entanto, tal artigo precisa estar em conformidade com o Texto Constitucional, para que possa cumprir os objetivos delineados na Magna Carta. Com efeito, a isenção de impostos entra no contexto dos deveres jurídicos como suposta providência à expansão de atividades ou ao crescimento de institutos que atendam as necessidades vitais do País, protegendo ou resguardando determinados segmentos da economia e, também, atendendo o princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º, do artigo 145, da Constituição Federal. Deste modo, o estudo acerca da constitucionalidade e aplicabilidade do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal implica extrema importância no ordenamento jurídico brasileiro, principalmente no que se refere às isenções tributárias.

1. INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal já completou quatro anos de existência no universo jurídico brasileiro. É ainda uma lei nova. Assim, muitas questões técnico-jurídicas surgiram ao longo de sua aplicação pelos administradores públicos.

Vislumbra-se que não há consenso na interpretação dos dispositivos dessa lei, existindo diversos temas conturbados, acerca dos quais ainda não há convergência de entendimentos. Os juristas vêm discutindo os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal desde a sua origem - Projeto de Lei Complementar nº 18/99. Alguns estudiosos esperavam que com a edição da Lei as dúvidas fossem rapidamente sanadas, contudo não foi o que se observou. Na medida em que algumas dúvidas foram dirimidas, outras tantas surgiram em decorrência das diversas interpretações. Diante desse quadro, justifica-se a elaboração do presente estudo, que tem como foco principal a análise da constitucionalidade e da aplicabilidade do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que trata da possibilidade da renúncia de receita pelos administradores públicos.

Nesse sentido, a pesquisa pretende colaborar com o debate na interpretação desse dispositivo legal e auxiliar no entendimento acerca dessa matéria controvertida.

Inicialmente, o presente trabalho faz uma breve análise do conjunto da Lei de Responsabilidade Fiscal, com o objetivo de verificar o caminho percorrido pelo legislador até a promulgação da lei. O capítulo inicial também estabelece uma base para a pesquisa sobre o tema específico proposto, a saber, a renúncia de receita. Parte-se da análise do contexto histórico-político da origem da referida lei, passando pelo estudo dos seus objetivos e princípios norteadores, com o intuito de verificar a sua intenção e a sua instrumentalidade perante o ordenamento jurídico vigente.

Após serem delineadas as linhas mestras da lei complementar nº 101/2000 de 04 de maio de 2000, inicia-se o estudo do fenômeno da isenção tributária no ordenamento jurídico vigente. Assim, estuda-se: as generalidades das isenções tributárias; a isenção tributária e a extrafiscalidade; a isenção

tributária e a legalidade; a isenção tributária e o princípio da isonomia; e, concluindo este capítulo, concentra-se a atenção na isenção e seus efeitos sobre a hipótese de incidência das normas de tributação.

O capítulo quatro da pesquisa analisa o tema específico proposto, a saber a aplicabilidade do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Neste capítulo, que envolve grandes complexidades, estudam-se as diversas posições doutrinárias acerca da constitucionalidade desse artigo. Para tanto, parte-se do estudo da supremacia da Constituição Federal perante o sistema de normas e a eficácia da Lei de Responsabilidade Fiscal como lei complementar. Da mesma forma, o estudo do princípio constitucional do federalismo delineado na Constituição Federal contribui para a compreensão da aplicabilidade ou não do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal aos estados-membros e aos municípios.

Por fim, superada a fundamentação teórica necessária para o exame do tema proposto, conclui-se apontando sinteticamente as razões para se afirmar e defender a inaplicabilidade do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal concernente à isenção tributária.

A presente monografia foi elaborada devido à importância da discussão do fenômeno da isenção tributária no Estado Social e Democrático de Direito. A complexidade das relações sociais e o aparecimento de macro dificuldades econômicas, culminaram na necessidade de revisão de alguns conceitos sobre a isenção tributária. Neste contexto, a Lei de Responsabilidade Fiscal inseriu normas com o objetivo de limitar as isenções concedidas pelos legisladores públicos estaduais e municipais. Entretanto, aspectos formais dessa lei complementar devem ser analisados para que não se perca de vista a Lei Maior.

Dessarte, um dos objetivos do trabalho é estudar o tema proposto livre de reduções teóricas, escolas e perspectivas fechadas. Procurando mais promover questionamentos do que propriamente apresentar respostas prontas e acabadas, estudar-se-á a possibilidade de aplicação do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal em relação às isenções tributárias.

2. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

2.1. Breve análise do contexto

2.1.1. Nascimento do Direito Administrativo

O período que antecedeu à Revolução Francesa de 1789 ficou conhecido como Antigo Regime, onde vigoravam as máximas do “*L’État c’ est moi*” e “*Lê roi ne peut mal faire*”¹. O conceito do Estado reduzia-se ao rei, que jamais errava. Desse modo, não existia a responsabilidade do soberano pelos seus atos, pois ele somente praticava as ações que eram ideais para a Nação. O conceito subjetivo de excelência proveniente desse período significava que não importavam quais ações eram praticadas, mas sim quem as praticava.

A noção de perfeição dos atos praticados pelo rei estendia-se à administração das contas públicas. O patrimônio do rei confundia-se com o patrimônio do Estado e os gastos públicos ficavam a critério da conveniência do rei. Desse modo, as contas públicas ficavam desequilibradas e com déficit em virtude de abusos e caprichos praticados pelo soberano. Diante de tal quadro, o Estado passou a elevar a carga tributária, fazendo pesar sobre a população as conseqüências oriundas da má administração pública. Tal fator gerou enorme descontentamento e sentimento de revolta popular, contribuindo assim para a eclosão da Revolução Francesa em 1789.

A Revolução Francesa, baseada nos ideais iluministas, rogava e brigava pela imposição de normas que regulassem a atuação do governante. Assim, surgiu o Direito Administrativo como posituação legal do comportamento dos administradores públicos. Com efeito, a fixação de parâmetros e finalidades da atuação do governante pelo Direito Administrativo fez com que aos poucos a mentalidade de irresponsabilidade pública fosse minimizada. O princípio da legalidade adotado pelo Direito Administrativo contribuiu para a possibilidade de controle da atuação estatal. No entanto, devido à forte influência do Antigo Regime, o soberano continuou praticando atitudes irresponsáveis com o dinheiro público.

¹ Tradução: “O estado sou eu” e “o rei não pode causar o mal”.

2.1.2. *Welfare State* e gestão fiscal

Conforme leciona o Professor LUIZ CARLOS BRESSER PEREIRA, a partir da década de 30, o Estado começou a abandonar a neutralidade econômica, que caracterizava o pensamento liberal anterior.² O Estado passou então a intervir para corrigir distorções do sistema econômico e estimular programas de desenvolvimento. As alterações orçamentárias adquiriram a ter grande importância no momento em que o Estado passou a ser o responsável pela manutenção da atividade econômica, fruto do pensamento keynesiano, aumentando, a partir daí, a despesa pública, em decorrência do crescimento das funções administrativas e de segurança, das crescentes demandas por maior bem-estar social, especialmente educação e saúde, e até pela maior intervenção direta e indireta do governo no processo produtivo.

Nesse mesmo sentido, EGON BOCKMAN MOREIRA³ assevera que com o advento desse novo modelo de estado, o “*Welfare State*”, o estado passou a prover as necessidades públicas. Nesse modelo o estado assume a posição de provedor do bem estar social, arcando com o fornecimento de bens e serviços, tais como: alimentação, educação, seguridade social, saúde, etc. Com efeito, o estado passou a exercer suas funções de forma constante, fornecendo bens e serviços para a coletividade com o intuito de garantir os seus direitos sociais. Tais atividades desenvolvidas representaram um profundo avanço na garantia dos direitos sociais, chamados de direitos de terceira geração.

Por outro lado, os desembolsos públicos aumentaram significativamente em virtude do atendimento das demandas públicas. Nesse contexto, EGON BOCKMANN MOREIRA afirma que talvez tenha surgido uma nova espécie de “irresponsabilidade estatal”:

² **Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil: Para uma Nova Interpretação da América Latina**, p. 32. Observação: a metodologia das notas de rodapé utilizadas neste trabalho segue a anterior normas da ABNT. Assim, as citações são efetuadas do seguinte modo: *Idem* para o mesmo autor; *Ibidem* para o mesmo autor e obra; e, *loc cit*, para mesmo autor, obra e página.

³ O Princípio da Transparência e a Responsabilidade Fiscal, in: ROCHA, VALDIR DE OLIVEIRA (Coord.), **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**, 134/135.

A Administração Pública partiu de uma postura simbiótica, simultaneamente passiva (no que diz respeito à ordem sócio-econômica) e agressiva (no que diz respeito às suas manifestações policealescas frente a essa mesma ordem sócio-econômica), fixando-se numa promessa fomentadora do bem social. Proposta essa que pressupunha desembolso ativo de valores monetários, na justa medida das premências sociais.

Ora, é nítido que tais desembolsos tinham como ponto de partida dados alheios à responsabilidade orçamentária: as necessidades sociais (e a vontade política do governante). Não é possível fixar limites a tais demandas, que crescem proporcionalmente à oferta da evolução técnica-científica. Assim, as exigências sociais que hoje existem nem sequer eram cogitadas há décadas atrás. Por exemplo, no início do Século XX, pouco ou nenhum significado teriam as exigências de investimento público que hoje se realiza na área da saúde.(sic)⁴

Da assertiva exposta acima, conclui-se que a construção de um conceito de responsabilidade pública derivada da outorga de benefícios à coletividade é extremamente complexa e delicada.

Nesse contexto, os instrumentos financeiros de prestação de contas, gestão fiscal e orçamento vigoraram apenas como conceitos “alegóricos”.⁵ À época, o controle fiscal exercido sobre as ações dos administradores era formalidade executada de acordo com a vontade do agente. Tal controle não possuía o condão de dar efetividade à limitação de gastos, apenas servindo em algumas situações como instrumento político para fundamentar a negativa de pedidos formulados por adversários políticos. Assim, as demandas sociais supridas pelo estado do “*Welfare State*” serviram como justificação dos excessivos gastos públicos e fizeram com que o orçamento se tornasse um meio, e não uma barreira para a atuação do administrador público.

Com o passar do tempo, a situação fiscal do estado passou a agravar-se, pois as demandas sócio políticas e a certeza da imunidade por parte dos administradores públicos fizeram com que surgisse o costume do estado de gastar as verbas públicas irresponsavelmente e, em conseqüência, o costume de arrecadar violentamente para cobrir os gastos. No entanto, a arrecadação tributária do estado não acompanhou os gastos públicos, sendo que as receitas não mais cobriam as despesas públicas. Surgiu assim a chamada “crise fiscal” do Estado, sinteticamente conceituada por EGON BOCKMANN MOREIRA:

Tal é a configuração da crise fiscal: o desequilíbrio administrativo-

⁴ *Ibidem*, p. 134/135.

⁵ Expressão utilizada por EGON BOCKMANN MOREIRA. *Ibidem*, p. 136.

orçamentário, causado pela desproporção entre os valores devidos pelos cofres públicos e os desembolsos. A sobrecarga na oferta produziu sério desfalque na disponibilidade orçamentária. O descontrole fiscal tornou-se a regra. Claro que incidiram outros fatores (crises internacionais, juros dos empréstimos internacionais, corrupção e desvios etc.), porém fato é que a crise fiscal tem íntima relação com a dimensão do Estado (e suas atividades).⁶

O Professor LUIZ CARLOS BRESSER PEREIRA defende que a crise fiscal no Brasil foi detonada pela crise da dívida externa.⁷ Assim, defende que as causas básicas para a crise foram “[...] o Estado ter-se tornado insolvente, perdido crédito e ficado imobilizado.”⁸ Sobre as interpretações acerca da crise, BRESSER PEREIRA defende o seguinte argumento:

Duas abordagens concorrentes estão tentando no momento definir a crise e oferecer soluções a ela: a interpretação neoliberal, por um lado, e a interpretação baseada na crise do Estado ou a estratégia social-democrática e pragmática. Essas abordagens compartilham vários pontos de vista comuns sobre as causas da crise e como solucioná-la. Particularmente, ambas criticam o populismo e o 'nacional-desenvolvimentismo', que predominaram na América Latina durante muito tempo, e concordam com a idéia de que o Estado cresceu demasiadamente.... Ambas concordam que é necessário reduzir o Estado, privatizar e liberalizar a economia, mas o objetivo da abordagem neoliberal é reduzir o papel coordenador do Estado, visando estabelecer o Estado mínimo, ao passo que a interpretação da crise do Estado não vê essas reformas orientadas para o mercado como monopólio da direita. Por meio delas e do ajuste fiscal, tem como objetivo reconstruir o Estado e recuperar a sua capacidade de ação.(sic)⁹

Ainda segundo EGON BOCKMANN MOREIRA, essa situação agravou-se pela ausência de participação popular na Administração Pública, pois os cidadãos não faziam idéia das ações estatais que estavam sendo tomadas nem tampouco da situação das contas públicas. O costume do Antigo Regime de atuação unilateral do soberano em relação aos súditos refletiu-se no comportamento dos atuais gestores das verbas públicas.

A soma dos fatores da falta de participação popular e da mentalidade apenas alegórica dos instrumentos orçamentários, contribuiu com a impossibilidade de um efetivo controle sobre as contas públicas. Acerca da tão comentada irresponsabilidade dos administradores com a destinação dos recursos públicos, EGON BOCKMANN MOREIRA completa:

⁶ O Princípio..., *op. cit.*, p. 137.

⁷ **Crise Econômica...**, *op. cit.*, p. 31.

⁸ *Ibidem*, p. 31.

⁹ *Ibidem*, p. 31/32.

Tudo isso acentuou a ausência de responsabilidade no manejo de recursos públicos: não havia metas claras a serem atingidas; em sua maioria, os projetos eram puramente demagógicos; a ausência de disponibilidade financeira para dar cumprimento aos gastos; a desmensurada busca de recursos; os empréstimos de instituições públicas e privadas; o fenômeno do 'mercado dos Precatórios'; o descontrole das operações ARO etc. - tudo isso contribuiu imensamente para a irresponsabilidade fiscal.

Irresponsabilidade vislumbrada sob dois ângulos: tanto a falta de critérios para os gastos e sua adequação à disponibilidade orçamentária, quanto a ausência de sanções àqueles que praticavam condutas censuráveis (jurídica e moralmente). (sic)¹⁰

A situação da gestão fiscal do estado do “*Welfare State*” tornou-se insustentável, pois o crescente déficit público estava levando o Estado à falência e a um endividamento gigantesco com instituições e outros países credores.

2.1.3. Consenso de Washington e a Lei de Responsabilidade Fiscal

Diante de tal panorama sombrio, iniciou-se uma reavaliação do modelo do “*Welfare State*” com a diminuição das atividades atribuídas ao Estado. Tal reestruturação do modelo do estado culminou com o Consenso de Washington em 1989, reunião onde o G7¹¹, grupo dos países ricos, delineou metas para o chamado Estado Mínimo, buscando, em outras palavras, o equilíbrio entre receita e despesa dos estados. Daí, surgiram, dentre outras metas, as privatizações e a imposição do equilíbrio das contas públicas.

O Professor BRESSER PEREIRA elucida de forma pontual o surgimento do Consenso de Washington:

Além dos ajustes fiscais e do balanço de pagamentos, reformas ‘estruturais’, orientadas para o mercado, eram vistas como essenciais. O Consenso de Washington estava surgindo, incentivado pela onda conservadora neoliberal presente no Primeiro Mundo desde meados dos anos 70.

¹⁰ O Princípio..., *op. cit.*, p. 138.

¹¹ O Grupo dos Sete (G7) é formado pelos sete países mais ricos do mundo: Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Itália, Japão e Reino Unido, representados por seus chefes de governo. Concentram 71,7% da produção mundial de bens e serviços. São responsáveis pela maior parte dos investimentos globais e pela concessão de empréstimos ou ajuda econômica a nações mais pobres. O desempenho econômico do G7 é considerado termômetro das tendências globais. Os líderes do G7 se reúnem anualmente. Um dos principais temas de discussão tem sido o desemprego estrutural nos países industrializados.

No Consenso de Washington, admitia-se a existência da crise, mas de forma limitada. Definiam-se as suas causas como sendo: indisciplina fiscal (ou populismo econômico), que ocasionava o déficit público; e a excessiva intervenção estatal, particularmente relacionada às empresas estatais, às restrições ao comércio externo e aos diversos tipos de subsídios ao investimento e ao consumo. As soluções seriam: o ajuste fiscal, objetivando eliminar o déficit público; reformas estruturais orientadas para o mercado (especialmente a liberalização comercial e a privatização) destinadas a desregular a economia e reduzir o aparelho do Estado; e uma redução limitada da dívida externa (o Plano Brady, em 1989).(sic)¹²

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, foi promulgada com o objetivo de reduzir os desperdícios do estado aos limites suportáveis pela sociedade, em uma conjuntura estrutural pesada que não cabe dentro do PIB.

A Lei de Responsabilidade Fiscal é resultado do neoliberalismo que impera no mundo moderno, aperfeiçoado com o Consenso de Washington, reunião que definiu ações para os países devedores, salvaguardando os países credores que afirma e ratifica a política do Estado Mínimo, impondo aos administradores públicos a responsabilidade nas medidas de gestão adotadas. É imperativo o equilíbrio fiscal, despesa nunca maior que receita.

Acerca da característica neoliberal atenuada do Consenso de Washington, o Professor BRESSER PEREIRA leciona com perspicácia:

O Consenso de Washington foi definido por John Williamson (1990) e identificou-se imediatamente com as idéias neoliberais. Na verdade, esse consenso é uma forma atenuada de neoliberalismo, pois os burocratas de Washington que o formularam não possuem o dogmatismo que caracteriza as idéias neoliberais e neoconservadoras. Os neoliberais, por exemplo, têm por objetivo atingir o Estado mínimo, enquanto Washington, mesmo em sua fase mais conservadora, no final dos anos 80, quando o consenso foi formulado, sempre atribuiu um papel positivo para o Estado com relação à realização dos gastos sociais (educação e saúde) e de investimentos em infra estrutura.¹³

Com efeito, a Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu num contexto de reforma do estado que vem ocorrendo em vários países nas últimas décadas. A diretriz é substituir a administração pública burocrática pela gerencial e desta forma aumentar a eficiência na prestação dos serviços pelo estado. CARLOS MAURÍCIO FIGUEIRÊDO e MARCOS ANTÔNIO RIOS DA NÓBREGA escrevem acerca do surgimento da lei nesse contexto de descrédito na gestão pública,

¹² Crise Econômica..., *op. cit.*, p. 45/46.

asseverando o seguinte:

[...] maior inovação em termos de finanças públicas no Brasil, desde a Lei nº 4.320, em 1964, foi a aprovação da Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que surge em um momento de total descrédito na gestão pública, diante de muitos exemplos de descalabro financeiro, conduzido pelo excesso de endividamento público e por elevadas despesas de custeio, sobretudo as despesas com pessoal.¹⁴

Com esse objetivo, o texto legal limita as diversas "torneiras" existentes, tais como, despesas com pessoal e despesas de custeio, ao passo que, obriga o agente político a implantar mecanismos eficazes de arrecadação, inclusive com cobrança de dívida ativa e outras providências, dentre as quais, o tema específico deste trabalho: a possibilidade de renúncia de receita.

A Grã-Bretanha tem adotado o modelo gerencial desde a década de 70 do século passado. Nesse país o modelo passou por três fases. A primeira é o modelo gerencial puro, com características financeiras muito fortes, como por exemplo, controle dos gastos públicos e redução do quadro de pessoal. As fases seguintes são chamadas de "*consumerism*" e "*Public Service Orientation*", nas quais, ao rigor financeiro, foram incorporados conceitos direcionados para a satisfação do cidadão¹⁵. Percebe-se, na primeira fase, o total controle e contenção dos gastos públicos, para, em seguida, após alcançados os objetivos do modelo gerencial puro, partir para as etapas de desenvolvimento social do país, seja na prestação de serviços à sociedade, seja incentivando o crescimento econômico nacional. Os países que elegerem esse caminho têm apoio da comunidade internacional, em especial do Fundo Monetário Internacional – FMI, que, no caso brasileiro, é o responsável pela ajuda financeira.

A Lei de Responsabilidade Fiscal promulgada no Brasil, mesmo que com algumas alterações, guarda similaridade com leis de outros países, tais como Nova Zelândia, Argentina, Estados Unidos, Peru, México e Grã-Bretanha.

¹³ *Ibidem*, p. 48.

¹⁴ FIGUEIREDO, CARLOS MAURÍCIO e NÓBREGA, MARCOS ANTÔNIO RIOS DA. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Limite Prudencial: Os limites máximos transitórios, in: CARLOS VADER NASCIMENTO [coord.], **Lei de Responsabilidade Fiscal – teoria e prática**, p. 01.

¹⁵ Tradução: consumismo e serviço de orientação pública.

2.2. Objetivos

Conforme exposto no capítulo anterior, a Lei de Responsabilidade surgiu dentro de um contexto de reforma do estado. Dessa forma, essa lei foi promulgada com o objetivo de modificar a mentalidade dos gestores públicos em relação à administração das verbas públicas. A mudança pretendida faz-se com base em uma nova Política Fiscal.

EDVALDO BRITO em seu artigo sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, revela a lição do mestre ALIOMAR BALEEIRO acerca das duas acepções do conceito de Política Fiscal:

O estudante que inicia em Finanças deve, pois, atentar nas duas acepções de 'Política Fiscal': a) o conjunto de medidas financeiras (despesas públicas, impostos, empréstimos etc.) empregadas pelos governos para comando da conjuntura econômica, quer promovendo a volta à prosperidade nas crises de depressão, quer reprimindo um processo inflacionário e também para alterações racionais das estruturas; b) o estudo, quer axiológico, quer técnico, dessas medidas, à luz da teoria econômica e financeira.¹⁶

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. O objetivo dessa lei é cuidar da gestão fiscal, impondo ação planejada e transparente, com a prevenção dos riscos e correção dos desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições, no que tange, dentre outros aspectos, à renúncia de receita.

A respeito do almejado equilíbrio das contas públicas pelo legislador CARLOS MAURÍCIO C. FIGUEIREDO assevera:

Não por acaso a LRF estabelece como grande atribuição da LDO tratar do equilíbrio entre receitas e despesas. O objetivo maior pretendido pela LRF é justamente o equilíbrio fiscal. O clássico princípio orçamentário do equilíbrio deve ser entendido não como mera igualdade numérica entre despesa e receita, em determinado exercício financeiro. Trata-se, na realidade, do estabelecimento de parâmetros que confirmam às contas públicas a necessária e indispensável estabilidade, a fim de permitir ao Estado a consecução de seus

¹⁶ BALEEIRO, ALIOMAR. **Uma introdução à ciência das finanças**, p. 8, apud BRITO, EDVALDO. Lei de Responsabilidade Fiscal: Competência Tributária, Arrecadação de Tributos e Renúncia de Receita, in: ROCHA, VALDIR DE OLIVEIRA [Coord.], **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**, p. 110/111.

fins.¹⁷

No entanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal busca mais do que apenas equilibrar as contas públicas, conforme leciona o Professor RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA:

Pensando na real disciplina do bom uso do dinheiro público, foi que veio a lume a Lei Complementar 101, de 05 de maio de 2000. Vem ela repleta de dispositivos salutares. Objetiva dar transparência às finanças públicas. Em primeiro lugar, exige planejamento do administrador. Nada mais pode ser empírico e sempre 'empurrando' as soluções dos mais graves problemas para o administrador seguinte. Disciplina a denominada Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que deve retratar quais são as metas que deverão ser atingidas. Evita que seja mero ato formal. Busca a realidade das expectativas. Regula a Lei orçamentária Anual, exigindo o cumprimento efetivo das previsões. Impõe a cobrança dos tributos (para evitar administrações que apenas vivem de recursos transferidos por outras esferas governamentais). Limita a denominada guerra tributária entre os Estados e Municípios entre si [...]. Em suma, a lei é rigorosa. Resta cumpri-la.(sic)¹⁸

Conforme entendimento exposto acima, a Lei Complementar n.º 101/00 foi elaborada com o intuito de tornar-se um código de conduta para os administradores públicos, para que eles obedecessem às normas e limites para administrar as finanças, prestando contas de quanto e como gastam os recursos da sociedade.

Para alcançar esses objetivos a Lei procurou instrumentalizar mecanismos, dentre os quais se destaca a ação planejada e transparente na busca do equilíbrio das contas públicas, cujas metas de resultado entre receitas e despesas devem ser cumpridas, assim como os limites e condições para a renúncia de receita, despesas com pessoal, seguridade social, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar. Em síntese, a Lei Fiscal objetiva disciplinar a gestão dos recursos públicos atribuindo maior responsabilidade aos seus gestores.

¹⁷ Lei de Responsabilidade Fiscal – O Resgate do Planejamento Governamental, in: ROCHA, VALDIR DE OLIVEIRA [Coord.], **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**, p. 29. As siglas utilizadas pelo autor, LRF e LDO, referem-se respectivamente à Lei de Responsabilidade Fiscal e à Lei de Diretrizes Orçamentárias.

2.3. Princípios norteadores

O estudo dos princípios é particularmente importante, pois são elementos que informam o ordenamento jurídico. A lei, quando editada, deve manter consonância com os princípios maximizados em determinado momento histórico, refletindo assim os valores da sociedade para a disciplina de determinada matéria. Os princípios também ajudam na solução de conflitos. Quando determinada norma jurídica não apresenta subsídios suficientes para que o caso concreto seja resolvido, deve-se procurar nos princípios a solução para a demanda. Nesse particular, o estudo dos princípios a serem aplicados à Lei de Responsabilidade Fiscal é preponderante, visto ser diploma normativo de difícil aplicabilidade e interpretação.

Vale ressaltar que alguns princípios estão expressos em textos legais. Outros, implícitos no corpo dos dispositivos. Alguns dos princípios que adiante serão examinados estão consignados na Lei Fiscal, sendo extraídos da nova mentalidade da gestão fiscal para a administração pública brasileira. Podem-se destacar do próprio texto da Lei Fiscal, em consonância com outros países também envolvidos pelo mesmo objetivo, princípios fundamentais para a gestão fiscal.

2.3.1 Planejamento

O planejamento é condição prévia para a execução de ações governamentais. Com ele é possível saber antecipadamente o custo, a duração, os riscos, as implicações, a dimensão, dentre outros aspectos relativos às ações governamentais. O gestor deve agir preventivamente, sob pena de estar infringindo esse princípio.

O orçamento, lei que contém a previsão das receitas e a autorização das despesas, é concebido, hodiernamente, como uma peça que traduz os planos governamentais e os interesses efetivos da população. O

¹⁸ **Responsabilidade Fiscal**, p. 13/14.

equilíbrio orçamentário, tão propalado até aqui, deve ser uma condição preliminar básica de qualquer administração pública. CARLOS MAURÍCIO C. FIGUEIRÊDO conceitua: “Orçamento público é o ato que estima a receita e fixa a despesa para certo período. Deve haver adequação entre os recursos, que são escassos, e as necessidades de gastos, que tendem ao infinito.”¹⁹

Pois bem, tanto o projeto de lei orçamentária anual, como a lei de diretrizes orçamentárias, devem trazer as modificações em matéria tributária, incluindo aí as isenções e benefícios fiscais, sempre demonstrando o impacto regionalizado das alterações que serão implantadas.

O planejamento é a nova ordem legal imposta como medida que deve anteceder qualquer ação governamental. Dessa forma, o programa de governo deve ser explicitado no Plano Plurianual, a cada ano detalhado pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e pormenorizado, também anualmente, através da LOA – Lei Orçamentária Anual. A respeito do planejamento, o Professor EDVALDO BRITO explica:

“Em que consiste esse lado do planejamento? Consiste em três grandes planos. São eles: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e o orçamento anual. Então, o plano plurianual, a Constituição determina que deve ser elaborado e encaminhado ao Legislativo até o dia 30 de agosto do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo e deve ser votado até o último dia do segundo período da sessão legislativa que se encerra a 15 de dezembro, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato subsequente de Chefe do Poder Executivo. O que deve conter o plano plurianual? As metas que deverão ser reproduzidas, portanto, anualmente, pela LDO, a qual, por sua vez, há de ter o respectivo projeto encaminhado pelo Executivo ao Legislativo até o dia 15 de abril, devendo ser devolvida para sanção até o dia 30 de junho. Além dessas metas, essa lei deverá compreender as prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orientar a elaboração da lei orçamentária anual; estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento e dispor sobre as alterações na legislação tributária.(sic)”²⁰

O Planejamento, através da Lei de Responsabilidade Fiscal, foi elevado à categoria de elemento primordial na trilogia da gestão fiscal responsável, cujos fundamentos se encontram estabelecidos também na transparência dos resultados e no controle de limites e prazos. É inegável o forte

¹⁹ Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p. 27.

²⁰ Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p.108/109.

conteúdo de ficção de que se revestiam os instrumentos orçamentários em grande parte da administração pública brasileira. Acerca da característica alegórica do orçamento na realidade brasileira, CARLOS MAURÍCIO C. FIGUEIRÊDO escreve:

O orçamento passou a ser uma peça de sonhos, na qual se contemplava tudo aquilo que o gestor poderia realizar. A despesa fixada refletia todas as necessidades, e diante da inexistência de recursos suficientes passava-se a superestimar as receitas. Havia casos absurdos, nos quais a proposta orçamentária apresentava uma variação de até 1200% em relação à receita efetivamente arrecadada no exercício anterior. Não por acaso, o orçamento vinha sendo entendido como peça de ficção.

O processo de elaboração do orçamento público, desprezando sua utilidade como instrumento de planejamento e controle, vinha sendo amesquinçado, a ponto de se constituir em mero cumprimento de formalidade

Assim, inexistia correlação entre as peças orçamentárias e a realidade do planejamento do ente. A fim de cumprir uma exigência constitucional, os orçamentos eram elaborados, muitas vezes, tomando-se por base o orçamento do exercício anterior acrescido da variação da inflação no período, denominado de orçamento incremental.²¹

Diante desse quadro de distanciamento do orçamento da realidade das contas públicas, o legislador da Lei de Responsabilidade Fiscal procurou efetivar os mecanismos de controle e planejamento existentes. Assim, as informações, metas, limites e condições para a renúncia de receitas, geração de despesas, assunção de dívidas, realização de operações de crédito e concessão de garantias, apreciadas através dos instrumentos do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, pretendem tornar-se mecanismos efetivos de planejamento, acompanhamento da gestão orçamentária e intervenção social na gestão de prioridades administrativas.

Conforme observa CARLOS MAURÍCIO C. FIGUEIRÊDO, a Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu nesse cenário, “[...] *como uma homenagem ao planejamento governamental, demonstrando o firme propósito de modificar as práticas orçamentárias dos entes da Federação*”.²²

Portanto, vislumbra-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal buscou contemplar o Princípio da Eficiência da Administração Pública, delineado no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal de 1988:

²¹ Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p. 27-28.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, [...].²³

Com efeito, tal artigo do Texto Constitucional foi utilizado pelo legislador da Lei de Responsabilidade Fiscal como fundamento legal do princípio do planejamento.

2.3.2 Transparência

A transparência aparece na Lei Fiscal não na forma de conceito mas sim como mecanismo para que a sociedade possa tomar conhecimento das contas e ações governamentais. Esse princípio é corolário do princípio da publicidade, consagrado no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, pois visa divulgar com a mais absoluta transparência a forma pela qual se opera a gestão fiscal.

O Professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO ensina que o princípio da transparência é “[...] o *dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos. Não pode haver em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo (art. 1.º, parágrafo único, da Constituição), ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida*”²⁴.

Ainda, na mesma esteira de entendimento pondera o Professor RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA:

A publicidade é requisito de eficácia e de moralidade dos atos administrativos. Através deles transparece o comportamento da Administração Pública, especialmente, no tocante ao aspecto financeiro. Já não mais se admite qualquer ato que possa burlar comandos normativos ou servir de impedimento a que qualquer pessoa tenha acesso à conduta do agente político. Este não só tem que ser honesto, mas tem o dever de mostrar-se como tal. A publicidade

²² *Ibidem*, p. 28.

²³ Redação alterada pela emenda constitucional n.º 19 de 1998.

²⁴ **Curso de Direito Administrativo**, *op. cit.*, p. 94.

assegura a possibilidade de controle.²⁵

Uma contribuição muito importante da Lei de Responsabilidade Fiscal, ao definir que os principais relatórios fiscais devem ter ampla divulgação, assegurando inclusive a participação da sociedade na discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos, é a transparência da gestão fiscal. A lei estabelece que será dada ampla divulgação, ou seja, em diversos meios de comunicação - periódicos, diário oficial, mural público, entre outros -, inclusive pela internet, para os planos, leis de diretrizes orçamentárias, orçamentos, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, o Relatório de Gestão Fiscal e as versões simplificadas desses documentos. É obrigatória a realização de audiências públicas pelo Poder Público, à época da elaboração do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual - art. 48, parágrafo único da LRF - com ampla divulgação e devidamente comprovadas - editais de convocação e atas.

Durante todo o exercício, as contas apresentadas pelo Poder Executivo permanecerão no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelas instituições da sociedade e cidadãos. Essa obrigação, pelo artigo 31, § 3º, da Constituição Federal, é de sessenta dias para os municípios, ficando, portanto, dessa forma reforçada com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Outro aspecto importante da transparência é a participação popular nas decisões políticas, o que também podemos chamar de princípio democrático ou participativo. As audiências públicas são exemplos desse mecanismo, que muito mais do que meras reuniões para divulgação de informações, devem ser o centro de decisões das políticas públicas. Salientando a necessidade da participação popular, o Professor RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA coloca:

“De outro lado, deve o Poder Público incentivar a participação popular e a realização de audiências públicas, durante o processo de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos anuais. O dispositivo incita no Poder Público a abrir-se à comunidade. Não há outro caminho para a moderna Administração Pública. O sigilo, o segredo, as

²⁵ **Responsabilidade...**, *op. cit.*, p. 94.

reuniões reservadas, nada mais disso afaz parte do agente público. Deve ele mostrar-se permeável à participação popular. Aliás, de há muito se encontra superada a administração autoritária em que as decisões são tomadas nos gabinetes, sem ouvir o clamor das ruas. Impõem-se a gestão participativa com a sociedade. Os diversos segmentos da sociedade devem ser ouvidos, devem ter assento nos órgãos diretivos e de fiscais das diversas entidades. Inadmissível que o agente público desconheça os reais anseios da sociedade. Deve ouvi-la para, após, decidir.”(sic)²⁶

Visto que as contas públicas traduzem interesses de toda a coletividade, os atos da administração devem ser exibidos em público. Conforme pontua o eminente Professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, “[...] o princípio da publicidade impõe a transparência na atividade administrativa exatamente para que os administrados possam conferir se está sendo bem ou mal conduzida”²⁷

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal não apenas contemplou o princípio da publicidade, mas também almejou expandir a transparência das contas públicas para conseqüentemente ampliar as formas de controle sobre a administração dos gestores públicos.

No entanto, com a finalidade de garantir o tão sonhado equilíbrio das contas públicas, a lei comentada “atropela” aspectos do sistema constitucional brasileiro vigente, conforme se demonstrará adiante.

²⁶ *Ibidem*, p. 95.

3. FENÔMENO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Com o escopo de situar o presente estudo acerca das limitações impostas à renúncia de receita – especificamente através da isenção tributária - pela Lei de Responsabilidade Fiscal, confeccionou-se o presente capítulo. Para que se possa examinar as limitações impostas pelo legislador infraconstitucional, faz-se necessário traçar um breve quadro acerca do fenômeno da isenção tributária, externando a justificativa de sua existência e o modo como ocorre no núcleo da norma tributária.

No entanto, diante deste capítulo faz-se a necessária ressalva quanto à necessidade de estudo complementar e muito mais amplo para que se compreenda o fenômeno da isenção tributária no ordenamento jurídico vigente. Sendo assim, o estudo apresentado adiante não pretende esgotar o tema, bem como não busca dizer qual das diversas posições doutrinárias melhor se encaixa na realidade.

3.1. Isenção tributária e extrafiscalidade

Neste tópico, far-se-á uma abordagem objetiva da intrincada correlação que se estabelece entre os institutos da isenção tributária e da extrafiscalidade.

O “poder” de tributar e a sujeição dos tributados, desde que o estado como ordem política tomou para si a gestão regulamentar das relações sociais, são dois elementos que caminham ao longo dos tempos em constante desconforto, caminho esse essencial à própria subsistência daquele ente e, sem sombra de dúvida, terreno propício à busca da justiça e da igualdade.

O tributo reveste-se, em sentido ético-jurídico, de interesse social, consistente na possibilidade-capacidade que tem o indivíduo de contribuir com os gastos públicos na medida da sua capacidade econômica, isto é, sem se despojar do mínimo necessário à sua subsistência. Verificada efetivamente essa possibilidade, transforma-se em dever, que determinará em consequência a

medida da sua participação naqueles gastos

Vislumbra-se que o mecanismo de instituição dos tributos se revela, precipuamente, na atividade de investida que o Estado exerce sobre o patrimônio dos particulares, tendo como finalidade o custeio dos gastos públicos. Investida essa, limitada por princípios constitucionais.²⁸ A tributação objetiva em essência a percepção de receitas para os cofres do Estado.

O legislador, ao discriminar fato-situação do mundo relevante, tinge-o com o qualificativo de jurídico, isto é, o torna apto a sofrer a incidência de uma norma. Concretizando-se tal fato no mundo fenomênico, conforme a melhor doutrina, a norma que o regula incide infalivelmente objetivando gerar os efeitos desejados pelo seu produtor. As normas tributárias seguem esse caminho, não sem passar pela conformação ou pelos limites constitucionais estabelecidos.

Dessarte, o elemento riqueza se revela como o fator de discrimen, ou seja, compõe, através de seus diversos aspectos, a hipótese de incidência da obrigação tributária. O princípio da capacidade contributiva serve de baliza para averiguação da justiça tributária. O tributo não pode ofender aquele mínimo necessário à subsistência dos contribuintes nem o máximo - confisco. Aqui se ergue com imponência o princípio da isonomia que tem nesses outros, seus reflexos.

Mas, os objetivos traçados pelo estado, enquanto ente disposto a co-participar na construção de uma sociedade justa e produtiva, e assim neutralizar as desigualdades de fato existentes através do conteúdo material da isonomia - não se restringem só à fiscalidade, ou seja, ao ato de tributar e angariar receitas para cobrir os gastos públicos.

Volta-se o Estado, não pouco freqüentemente, a utilizar-se do instituto da extrafiscalidade. Passando, dessarte, a agir através das normas tributárias, não no sentido de arrecadar dinheiro para satisfação dos gastos públicos, mas com a finalidade de através delas atingir outros fins também almejados pelo corpo social. Noutra sentido, age o Estado através de políticas tributárias, visando a implementar incentivos em setores produtivos, no sentido de alavancar o crescimento de determinadas regiões.

²⁸ Princípios consagrados pela Constituição Federal de 1988, entre os quais destacam-se o princípio da isonomia e o princípio da capacidade contributiva

Nessas situações, não se permite que aja o poder público descompassado com aqueles valores principiológicos estabelecidos pelo Texto Constitucional, que conferem legitimidade à própria atuação estatal. Não se pode impor aos contribuintes gravames que importem supressão de outros direitos constitucionalmente assegurados como a propriedade e a livre iniciativa, nem também, de outra monta, permitir a concessão de benefícios fiscais direcionados a determinados contribuintes sem se fazer a análise do princípio da isonomia, do fator de discriminação e da correlação lógica entre esse fator e a desequiparação adotada como política tributária.

Na extrafiscalidade, na maioria dos casos, a capacidade contributiva é posta de lado. Nas isenções e demais benefícios fiscais, os destinatários do favor legal podem ser pessoas que detenham grande capacidade econômica. Trabalha-se, pois, com novo critério de comparação, utilizando-se valores distintos, que não a capacidade contributiva. Nas isenções extrafiscais, a pessoa isenta demonstra aptidão maior para realizar os objetivos da política econômica do país.

ALIOMAR BALEEIRO, da mesma forma, entendia "*[...] que a igualdade de todos perante o imposto se concilia com a aplicação deste aos fins extrafiscais correspondentes às atribuições do Governo, que exercita o poder de tributar.*"²⁹

Assim, as pessoas atingidas pelas isenções são tratadas de uma forma especial porque são consideradas da mesma categoria essencial, isto é, inserem-se na categoria vista pelo estado como apta para concretização dos seus planos governamentais. A extrafiscalidade deve submeter-se à regra de regularidade e igual tratamento para seres da mesma categoria.

Segundo MISABEL DERZI, atualizando a obra de ALIOMAR BALEEIRO: "*[...] as atividades idênticas situadas têm de merecer, sem exceções, o mesmo tratamento nos impostos, nos incentivos, nos prêmios, nas isenções. Qualquer critério de exclusão do tratamento igual para pessoas iguais jamais poderá ser arbitrário, mas dele dever-se-á poder aferir a razoabilidade.*"³⁰

A extrafiscalidade materializa-se, nas mais das vezes, através

²⁹ **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 543.

³⁰ *Ibidem*, p. 381.

das isenções. O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Todos os problemas revelados na área do tributo podem ser estudados na óptica oposta, qual seja, a da isenção. Da mesma forma que existem limitações ao “poder” de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo “poder” de isentar, haja vista que ambos não passam do verso e reverso da mesma medalha. Ou seja, o “poder” de isentar é o próprio poder de tributar visto sob a óptica inversa.

3.2. Isenção tributária e legalidade

A disciplina das isenções constitui matéria sob a regência do princípio constitucional da legalidade.

O princípio constitucional de legalidade das isenções não está consignado, no Brasil, conforme assevera SOUTO MAIOR BORGES, como “limitação constitucional ao poder de tributar”, senão indiretamente, porque constitui mera implicação ou inferência do princípio da legalidade tributária.³¹ Segundo o autor, o princípio da legalidade da tributação - *nulum tributum sine lege* -, não tem eficácia apenas sob o aspecto positivo do estabelecimento de tributos, mas também sob o prisma negativo da exoneração fiscal, porque, se inexistente tributo sem que a lei o institua, tampouco existe isenção tributária sem lei que a determine. Nas palavras de SOUTO MAIOR BORGES, traduz-se o entendimento acima exposto: "*Na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição da faculdade de isentar.*"³²

Portanto, a facultatividade de isentar é característica inerente dos entes da federação, decorrente da competência tributária de cada um.

3.3. Isenção tributária e isonomia

À exigência do imperativo contido no princípio da legalidade

³¹ **Isenções Tributárias**, p. 31.

³² *Ibidem*, p. 31.

tributária pertinente às isenções, vincula-se a compatibilização da atividade legiferante com o princípio constitucional da isonomia. Ambos se projetam para conferir a valia da norma exonerativa. Ao poder legislativo é vedado, dessarte, isentar com violação da regra da igualdade.

A razoabilidade é que vai ditar a atuação do legislador quando das isenções. O nosso ordenamento constitucional tributário, conforme alude SOUTO MAIOR BORGES, excetuados os casos com os quais se pretende substituir a justiça tributária por uma justiça social (isenções extrafiscais), exige que os contribuintes, em idênticas circunstâncias e características de capacidade contributiva, se submetam a idêntico regime tributário³³. Para o autor de Recife, no moderno Estado de Direito, a igualdade e a generalidade são princípios básicos de tributação, com os quais colidem as isenções de pessoas e grupos sociais estabelecidos pura e simplesmente "intuitu personae", isto é, sem nenhuma consideração de justiça fiscal ou de ordem social ou econômica.

As isenções não configuram, portanto, transgressões ao princípio da igualdade tributária. Excetua, somente, as pessoas isentas, da regra da generalidade da tributação, com o propósito de que, assim fazendo, esteja amparando também outros aspectos do princípio isonômico.

Quanto às isenções extrafiscais, somente encontrarão legitimidade se destinarem a tutelar valores constitucionalmente objetivados, como a igualdade material, o emprego, o desenvolvimento de determinada região, a proteção ambiental e outros tantos. Nelas, a exoneração da carga tributária não se produz para que tal carga corresponda à riqueza do contribuinte, mas para que a medida exerça uma função reguladora alheia à justiça tributária.

Com efeito, o inciso I do artigo 151 da Constituição Federal, consagrou a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

SOUTO MAIOR BORGES trata das isenções extrafiscais em sua obra:

Em princípio a isenção tributária, à semelhança do imposto, é utilizável para fins de intervencionismo econômico e social. Podem ser concedidas isenções da sujeição ao poder tributário com fundamento em razões sociais. O

³³ *Ibidem*, p. 41.

ordenamento tributário prescinde, nesses casos, dos seus fins estritamente fiscais para assegurar o bem estar geral. Passa a exercer, tal exoneração tributária, função regulatória, extrafiscal e intervencionista, de setores da vida social.³⁴

Com efeito, no bem entender de SOUTO MAIOR BORGES, a isenção extrafiscal, deixando de exercer a função de instrumento da justiça tributária, converte-se em instrumento de uma política social e econômica, a qual, em última análise, será juridicamente inobjektável se exercida não em favor das classes sociais dirigentes, mas a serviço do bem comum.³⁵ Verifica-se, pois, a concordância do autor quanto à isenção extrafiscal como outro critério de justiça.

3.3.1 Isenção correlata à igualdade e não a privilégio ou favor legal

Considerável parcela da doutrina concebe as isenções como privilégio ou favor legal. Ou seja, seria um mero ato de liberalidade do ente tributante. Entre os defensores dessa corrente situa-se HELY LOPES MEIRELLES, que assim se posiciona: “[...] a isenção é um favor legal, uma liberalidade do poder tributante.”³⁶

Entretanto, SOUTO MAIOR BORGES trata com repugnância a caracterização das isenções como favores legalmente estabelecidos.³⁷ Na visão desse autor o erro de tal concepção consiste em não se levar em conta a força dos princípios constitucionais, que estabelecem “limitações” de ordem formal e material para o exercício da competência tributária. Posto que a disciplina das isenções tributárias está indissoluvelmente vinculada com a exigência de proporcionalidade e equidade da tributação. Conforme se verifica das palavras de SOUTO MAIOR BORGES “[...] se todos são iguais perante o fisco, mostram-se inadmissíveis as isenções que importem meros favores, porque violatórias das regras constitucionais da tributação”.³⁸

Há autores ainda, que se utilizam da expressão por falta de

³⁴ *Ibidem*, p. 68/69.

³⁵ *Ibidem*, p. 69.

³⁶ **Direito municipal brasileiro**, p. 681.

³⁷ **Isenções ...**, *op. cit.*, p. 59/60.

³⁸ *Ibidem*, p. 31.

critério científico, nominando as isenções como favor, mas atribuindo a elas o sentido acertado, qual seja, o de exigência do interesse público. Contudo, essas impropriedades devem ser corrigidas, pois, formuladas desse jeito, podem induzir os desavisados a cogitarem de que as isenções se inserem na esfera de conveniência e oportunidade, cuja apreciação é discricionariamente objeto de decisão política do ente tributante, sem o mínimo de vinculação jurídica-material, necessária a possibilitar o controle pelo Poder Judiciário.

No entanto, os preceitos que isentam constituem apenas normas de direito excepcional, pois não tomam a regra da generalidade da tributação. Há de ficar patente que as isenções tributárias estão, atualmente, sob a regência do princípio constitucional da isonomia. Somente por um "*contágio do direito*", nas palavras de SOUTO MAIOR BORGES, ainda se fala em doutrina, no privilégio da isenção. "*Esse tratamento do problema representa apenas um resíduo de concepções imperantes sob regimes historicamente superados*".³⁹

Diante do exposto, tem-se que a isenção deve ser justificada por motivos de interesse público e não apenas pela oportunidade e conveniência do administrador, mantendo a isonomia entre os administrados.

3.4. Norma de isenção e seus efeitos sobre norma de tributação⁴⁰

Inicialmente transcrevemos a definição de incidência tributária para RUBENS GOMES DE SOUZA, como sendo "[...] a situação em que o tributo é devido por ter ocorrido o fato gerador"⁴¹. Por outro lado, o autor entende a não-incidência como justamente o oposto da incidência, vale dizer, ausência do surgimento da relação jurídico-tributária em face da não ocorrência da respectiva hipótese de incidência. Para o autor, isenção significa o favor fiscal, instituído em lei, consistente na dispensa do pagamento do tributo devido. Portanto, na sua percepção, a dinâmica do fenômeno isentivo seria: ocorrência da hipótese de incidência, incidência tributária, nascimento da obrigação e dispensa do

³⁹ *Ibidem*, p. 66.

⁴⁰ Neste ponto teceremos breves considerações acerca da hipótese de incidência, pois tal tema implica uma imensa complexidade, merecedora de detalhado estudo específico.

pagamento do tributo devido. Dessa forma, numa linha de pensamento dessa natureza, a isenção é tida como instituto totalmente diverso da não-incidência tributária

A seguinte passagem ratifica o quanto se afirmou:

É importante fixar bem as diferenças entre não-incidência e isenção: tratando-se de não incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência⁴².

Tal concepção fez escola, a ponto de o legislador do Código Tributário Nacional adotar como epígrafe do "capítulo V, do título III, do livro segundo", a expressão "exclusão do crédito tributário" e proclamar, no seu artigo 175 que a isenção exclui, ao lado da anistia, o crédito tributário.

Ainda, temos a lição de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO: "[...] nela há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais determina a inexigibilidade do débito tributário."⁴³

RUBENS GOMES DE SOUZA divide as isenções em **subjetivas** (aquelas que levam em linha de conta a pessoa do sujeito passivo) e **objetivas** (deferidas em atenção à natureza do ato, fato ou negócio sujeito ao tributo)⁴⁴.

Outrossim, o sobredito autor leciona que as imunidades seriam espécies de proibições constitucionais, que se erigem em limitantes da competência tributária

ALFREDO AUGUSTO BECKER contesta a formulação da doutrina clássica. Fundamentando-se na lição de PONTES DE MIRANDA, procede a alentado estudo da fenomenologia jurídica da incidência da norma, no qual vislumbra quatro espécies básicas de regras: **regra juridicante**, aquela que possui a virtude de tornar jurídico o fato sobre o qual a hipótese incidiu; **regra desjuridicante total**, a só circunstância da sua incidência desconstitui (desjuridiciza) o ato jurídico nulo ou anulável, expulsando-o do mundo jurídico e

⁴¹ **Compêndio de legislação tributária**, p. 9.

⁴² *Ibidem*, p. 97.

⁴³ Apud COELHO, SACHA CALMON NAVARRO, **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**, p. 393.

apagando toda a sua existência; **regra desjuridicizante parcial**, a qual pelo seu incidir, promove a redução do conteúdo jurídico de relação jurídica pré-existente e **regra não-juridicizante**, sua "[...] incidência tem, como única consequência, deixar bem claro que o acontecimento daquele fato ou fatos nada acrescentaram ou diminuiram ao que já existia no mundo jurídico".⁴⁵

Com fulcro nessas meditações, ALFREDO AUGUSTO BECKER afirma que as regras jurídicas isentivas são não-juridicizantes, para, logo adiante, concluir que, na isenção, a regra jurídica de tributação não incide porque faltou ou excedeu um dos elementos da sua hipótese de incidência.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, embora se tenha posicionado conforme PONTES DE MIRANDA, quanto à autonomia da norma não juridicizante de isenção, discorrendo, agora, sobre a integridade da hipótese de incidência da norma de tributação, firmou preciosa lição:

Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que antes houvesse incidência da regra jurídica de tributação. Porém esta nunca chegou a incidir porque faltou ou excedeu um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem a qual ou com a qual ela não se realiza. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente é justamente o elemento que entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação.⁴⁶

Tal elemento faltante ou excedente é que irá entrar na composição do suporte fático da regra isentiva, cujo incidir obstará o surgimento da obrigação tributária, vale dizer, "*A regra jurídica da isenção incide para que a de tributação não possa incidir.*"⁴⁷

Na mesma linha de raciocínio SOUTO MAIOR BORGES faz uma tentativa de conceituação correta da isenção e da imunidade⁴⁸. Afastando a idéia de que tais institutos consistem em limitação da competência tributária, esclarece que a competência tributária consiste, pois, numa autorização e limitação

⁴⁴ **Estudos de direito tributário**, p. 252.

⁴⁵ **Teoria geral do direito tributário**, p. 304.

⁴⁶ *Apud* COELHO, SACHA CALMON NAVARRO, **Comentários...**, *op. cit.*, p.

⁴⁷ A. A. BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 306.

⁴⁸ **Isenções Tributárias**, *op. cit.*, p. 18/19.

constitucional para o exercício do “poder” tributário. Também acrescenta que a imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária. Em outras palavras, traduz-se que quem sofre constrição é o “poder” de tributar, a competência tributária, ao contrário, já nasce limitada, valer dizer, competência tributária abrange tanto as autorizações quanto as proibições previstas constitucionalmente, é o desenho que resulta da articulação simultânea das faculdades e limitações no quadro das exações tributárias.

Segundo entende SOUTO MAIOR BORGES, a isenção deve ser percebida na sua feição mais geral de não-incidência, conforme se transcreve:

Partindo-se da constatação que, nas hipóteses de não-incidência, o tributo não é devido porque não chega a surgir a própria obrigação tributária, procura-se distingui-la da isenção, hipótese em que o tributo seria devido, porque existiria a obrigação, mas a lei dispensaria o seu pagamento. Tal distinção é criticável de vez que a isenção, contrariamente ao que pretende a quase-generalidade da doutrina, configura hipótese de não-incidência *legalmente* qualificada, como a imunidade configura hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada [...] Ocorre não incidência quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária.(sic)⁴⁹

Assim, o autor supracitado busca evidenciar duas espécies de não-incidência: a pura e simples, a que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante e a qualificada, dividida em duas subespécies: a) não-incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não-incidência decorrente de lei ordinária – a regra jurídica de isenção.⁵⁰

Partindo da verificação de que a ausência da menção de fatos ou conjuntos de fatos na tessitura da hipótese de incidência da regra tributária impede o nascimento da obrigação tributária, SOUTO MAIOR BORGES rechaça a tese tradicional da isenção como dispensa legal do pagamento do tributo devido:

O efeito principal e a finalidade última da isenção é o de impedir o nascimento do débito tributário e, pois, necessariamente da obrigação respectiva. Deve-se a ALFREDO AUGUSTO BECKER, na doutrina brasileira, o haver exposto com maior clareza a teoria cientificamente exata; teoria que é uma decorrência da sua crítica aos que consideram a isenção como dispensa legal do pagamento

⁴⁹ *Ibidem*, p. 156.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 157.

de tributo devido. Para ele, a isenção não é regra desjuridicizante total, porque inexistente, anteriormente a ela, obrigação de pagar o tributo, desfeita, aquela preexistente relação jurídica, pela incidência da regra jurídica da isenção. A lógica da definição da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido é certa apenas no plano pré-jurídico da política fiscal, quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção.⁵¹

Por outro vértice, também opõe sérias objeções a tal doutrina, afirmando que, a tese da dispensa legal do pagamento, supõe um “a posteriori” lógico e cronológico do incidir da norma isentiva, o que configura evidente contrasenso, pois se a norma exonerativa estivesse em contradição com a tributante, a solução plausível seria a exclusão de ambas do mundo jurídico, em virtude do princípio da não contradição, vale dizer, normas conflitantes excluem-se mutuamente.⁵²

Vislumbra-se, conseqüentemente, que a crítica de SOUTO MAIOR BORGES colhe a tese tradicional tanto na sua feição conceitual quanto no *iter* da fenomenologia da incidência jurídica.

Aproximando-se da lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER, SOUTO MAIOR BORGES conclui que o disciplinamento dos “fatos geradores” da obrigação tributária e a hipótese de incidência da isenção é, de regra, simultâneo. E que, do ponto de vista da dinâmica jurídica, a norma isencional incide sobre o fato, obstando a ulterior incidência da norma tributante. São suas essas palavras: “[...] *disciplinação via de regra simultânea dos fatos geradores da obrigação tributária e fatos geradores (hipóteses de incidência) da isenção, através de normas da mesma hierarquia no sistema de escalonamento normativo da federação brasileira.*”⁵³

Importa ainda frisar as conclusões a que o autor chega em face do confronto entre os institutos da isenção e da imunidade. Para ele, a distinção está em que a imunidade pré-exclui a criação de regras jurídicas de tributação, pela subtração do “poder” tributante do ente, enquanto a isenção opera a retirada do ato, bem ou pessoa do suporte da norma instituidora do tributo⁵⁴. Assim, na imunidade, o ente não tem “poder” para tributar, na isenção, por decisão legislativa infraconstitucional, não ocorre a tributação de fatos que, em face da

⁵¹ *Idem*, p. 164.

⁵² *Loc cit.*

⁵³ *Ibidem*, p. 162.

competência tributária, poderiam integrar a compostura da hipótese de incidência da norma tributante. O sobredito autor preleciona também que a nota comum de todos os casos de não-incidência - não-incidência pura e simples, isenção e imunidade - é justo a circunstância de se constituírem em fatores obstativos do nascimento da obrigação tributária.

No esforço de bem compreender o tema, surge o ensejo de trazer à baila o pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO⁵⁵. Do seu ponto de vista, as principais teorias acerca da isenção merecem objeções. Contra a doutrina clássica alinha a crítica do artificialismo do fenômeno jurídico da incidência que está subjacente nessa tese. É que, captar a isenção como dispensa do pagamento do tributo devido, equipara-se admitir que a regra tributante possui maior "velocidade de incidência" do que a isencional, pois esta só colheria o fato após a juridicização promovida por aquela. Outrossim, PAULO DE BARROS CARVALHO também não concorda com a assertiva de que a isenção é favor legal, de vez que a mesma é regida por razões de interesse público, a circunstância de operar-se ou não benefício às pessoas não possui a virtude de desnaturar seus efeitos jurídicos.

O aludido autor faz a mesma ressalva quanto a "cinemática" da incidência jurídica encontrada nos ensinamentos de ALFREDO AUGUSTO BECKER e SOUTO MAIOR BORGES, agregando, relativamente a este, a precariedade científica da noção de não-incidência, pois parte de uma definição negativa, não logrando, portanto, dilucidar efetivamente a natureza intrínseca do instituto.

PAULO DE BARROS CARVALHO, propondo a diferença entre normas de comportamento - aquelas preordenadas ao regramento da conduta das pessoas - e normas de estrutura - dedicadas à normatização do relacionamento de normas de conduta entre si, abarcando, assim, a problemática da produção, modificação e expulsão de normas do sistema jurídico -, conclui que as isenções tributárias são espécies de normas de estrutura. Lançando mão da sua proposição descritiva da regra-matriz de incidência, na qual visualiza dois segmentos - a hipótese ou descritor, integrada pelos critérios material (verbo mais

⁵⁴ *Ibidem*, p. 163.

⁵⁵ **Curso de direito tributário**, p. 331.

complemento), espacial e temporal, e a conseqüência ou prescritor, formada pelos critérios pessoal e quantitativo (base de cálculo mais alíquota)⁵⁶ - sustenta que "[...]a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente."⁵⁷

Assim, PAULO DE BARROS CARVALHO advoga que isenção pode colher a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: mutilando o critério material, seja no verbo, seja no complemento. Colidindo com o critério temporal ou espacial. Atingindo o critério pessoal, tanto no lado do sujeito ativo quanto no do sujeito passivo e, finalmente, reportando-se ao critério quantitativo, ora na base de cálculo, ora na alíquota.

Em face do exposto, forçoso reconhecer que o autor supracitado defende que a norma isencional atinge diretamente um ou mais dos critérios da norma tributante.

Por derradeiro, importante frisar o pensamento de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO acerca do tema⁵⁸. De logo, avulta ressaltar que o autor acolhe as críticas que são desferidas contra a doutrina clássica. A distância que o separa das formulações de SOUTO MAIOR BORGES e de PAULO DE BARROS CARVALHO reside precisamente na circunstância de que o mesmo nega a existência de uma norma jurídica isencional.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO observa, inicialmente, que, na composição da hipótese de incidência de qualquer norma jurídica, entram várias leis ou artigos de leis. Aduzindo, em seguida, que "[...] a norma jurídica surge da proposição da ciência que descreve o direito, sob a forma de juízo hipotético (...) desvendando a lei que é a 'fórmula legislativa literal' através da qual, por um ato de vontade, o direito é posto, vige e vale."⁵⁹

Fundado nesses pressupostos, conclui o autor que os casos de isenção, tanto quanto os de imunidades, não constituem norma jurídica autônoma, mas tão-só integram o desenho da hipótese de incidência tributária, ou seja, delimitam o âmbito de incidência da norma, gizando os lindes dos fatos que

⁵⁶ Apud VIEIRA, JOSÉ ROBERTO, **A regra-matriz de incidência do IPI texto e contexto**, p. 55/65.

⁵⁷ CARVALHO, PAULO DE BARROS, **Curso...**, op. cit., p. 331.

⁵⁸ **Comentários...**, op. cit., p. 392.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 392.

sofrerão a incidência da norma tributante. Daí optar pelo seguinte:

Por esquema conceitual, expresso da seguinte maneira: Acontecendo "H", "T" deve ser, onde H= Hipótese de incidência da regra de tributação. T= Dever tributário decorrente. A hipótese de incidência, contudo, apresenta a seguinte composição: $H = A - (B+C)$, onde H= hipótese de incidência, A= fatos tributáveis, B= Fatos imunes e C= fatos isentos.⁶⁰

Com efeito, o teor das considerações de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO expressa-se nas seguintes palavras: "[...] a hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos."⁶¹

A competência tributária deve ser compreendida como o conjunto de faculdades legislativas e proibições atribuídas constitucionalmente ao ente tributante, donde constitui equívoco pretender que a imunidade erige-se em limitação daquela competência, é limitação do "poder de tributar", não da competência tributária, esta é apenas parcela de poder tributante que o ente possui e que decorre das "limitações" introduzidas a nível constitucional.

Haja vista que as isenções heterônomas são medidas excepcionais no sistema da Constituição vigente, a isenção, de regra, poderá ser concebida como "autolimitação" da competência tributária.

A não-incidência pura e simples representa o conjunto de fatos que são, por natureza, totalmente incompatíveis com a hipótese de incidência do tributo, enquanto as situações de não-incidência qualificada (imunidade e isenção) abarcam fatos que, não fosse previsão normativa expressa na Constituição ou na lei, conforme o caso, integrariam o suporte fático da norma tributante, vale dizer, a isenção e a imunidade colhem fatos que estariam naturalmente abrangido pela tributação, em face da compatibilidade que guardam com os fatos tributáveis

Sendo caso de não-incidência, a isenção obsta o surgimento do liame obrigacional, razão pela qual não se opera qualquer exclusão do crédito tributário, assim é de se catalogar à conta de impropriedade vocabular do legislador o inculpido no artigo 175 do CTN.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 397.

⁶¹ *Ibidem*, p. 396.

Não há, do ponto de vista da fenomenologia da incidência jurídica, o menor sentido em atribuir maior celeridade para atingir os fatos a essa ou àquela norma, todas incidem simultaneamente, bastando para tanto a ocorrência, no mundo das coisas, dos fatos que entram na descrição da sua hipótese de incidência.

Concluídos os breves apontamentos importantes acerca do fenômeno da isenção tributária, passa-se ao estudo específico acerca do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que trata da renúncia de receita.

4. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 14 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

4.1. Supremacia da Constituição Federal

A Constituição é a base de todo o ordenamento jurídico brasileiro, visto que se adota, no Brasil, o sistema piramidal das normas jurídicas, difundido pelo jurista HANS KELSEN, baluarte do positivismo no século passado.

Tal afirmação implica a aceitação da existência de uma verdadeira supremacia da norma constitucional sobre as demais emanções legislativas. Daí se infere que todas as normas integrantes do ordenamento jurídico devem guardar consonância com as regras preconizadas pela Carta Magna. Tais definições levam à conclusão de que existe um sistema escalonado das normas jurídicas, no qual o vértice é representado pela Constituição. A Carta Magna, no dizer de PAULO DE BARROS CARVALHO, é o instrumento primeiro e soberano que se "[...] *sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas*".⁶²

A Lei Maior representa, portanto, verdadeiro fundamento de validade das demais normas, que só possuem eficácia e aplicabilidade se respeitarem os limites impostos pela Constituição. Inaceitável seria, para o Estado Constitucional, a vigência de regramentos que se contrapusessem aos ditames supralegais.

Sobre a necessidade de respeito vertical no sistema normativo, recorre-se às palavras abalizadas do jurista alemão HANS KELSEN:

A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta.⁶³

Em seu livro *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*, o Professor

⁶² *Curso...*, op. cit., p. 43.

⁶³ *Teoria pura do direito*, p. 247.

MARCELO NEVES corrobora o entendimento acima transcrito:

Na qualidade de subsistema nomoempírico prescritivo integrante do ordenamento jurídico estatal, a Constituição tem supremacia hierárquica sobre os demais subsistemas que compõem o ordenamento, funcionando como fundamento de pertinência e critério de validade dos subsistemas infraconstitucionais. Pode-se defini-la, conforme a terminologia tradicional, como o complexo normativo superior de determinado sistema jurídico estatal, sendo, portanto, o último fundamento e critério positivo vigente de pertinência e validade das demais normas integrantes deste sistema.⁶⁴

Ainda no mesmo sentido, a Professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER leciona com perspicácia:

O ordenamento jurídico, na lição de Hans Kelsen, é formado por um sistema hierarquizado de normas, no qual as normas situadas em patamares inferiores extraem seu fundamento de validade das normas superiores, e assim, sucessivamente, até alcançar-se a Constituição, a qual está no ápice da pirâmide normativa.

Sendo a Constituição a “lei das leis”, todo e qualquer diploma normativo de natureza infraconstitucional deve guardar consonância com os seus princípios e preceitos sob pena de, incidindo em inconstitucionalidade, carecerem de validade, configurando assim normas juridicamente inexistentes.⁶⁵

A supremacia da norma constitucional constitui-se, portanto, em característica fundamental para a compreensão do sistema jurídico. Essa maior pujança justifica-se pelo fato de que a Constituição de um país representa a conjunção de idéias e vontades da nação, em outras palavras, de seu povo, que é o verdadeiro titular do Poder Constituinte, exercido por meio de seus representantes, consoante se pode inferir do parágrafo único do artigo 1º, da Lei Maior vigente na República Federativa do Brasil.

É a Constituição, dessa forma, a expressa emanção da vontade de uma nação. Nela se consubstanciam os princípios e regras fundamentais que irão reger os atos de todos os indivíduos, garantindo-lhes direitos e imputando-lhes sanções decorrentes do não cumprimento de seus mandamentos.

A Professora MARIA HELENA DINIZ trata com propriedade o assunto em foco:

⁶⁴ **Teoria da inconstitucionalidade das leis**, p. 63.

⁶⁵ Lei de Responsabilidade Fiscal, Competência Tributária, Arrecadação e Renúncia, in: ROCHA, VALDIR DE OLIVEIRA (Coord.), **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**, p. 19.

Por que seria suprema a norma constitucional? Sê-lo-á no sentido teórico, ou seja, por ser ela norma-origem, por não existir outra acima dela. Inegável é a sua supremacia em relação às demais normas da ordenação jurídica, desde que reconhecida pelo destinatário (Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário), que cumprirá, ou não, as suas disposições e, também, no sentido sócio-político, pelo povo, titular do poder constituinte, exercendo, ou não, o direito à desobediência civil ou de resistência, visto que a Constituição deve manifestar a emergência das forças políticas ou sociais dentro da sociedade, sendo, portanto, politicamente, decorrente de uma decisão política fundamental, identificando-se com o conteúdo político-social, considerado como ideal.⁶⁶

O Texto Magno, pois, traz em seu bojo todos os parâmetros de organização social e política, dando contornos ao que se convencionou chamar de "Estado", que, em uma visão simplista, nada mais é do que o defensor das liberdades e garantias individuais e coletivas. Para exercer tal mister, o Estado necessita ter seus poderes limitados, repartidos e exercidos, seja pelo povo, ou por intermédio de seus representantes, desde que sejam sempre prevalentes os ditames constitucionalmente estabelecidos.

DesSa forma restaria infrutífera qualquer possibilidade de existência de Estado de direito sem a presença de uma *lex fundamentalis*, conforme defende J. J. GOMES CANOTILHO:

O Estado de direito é um Estado constitucional. Pressupõe a existência de uma Constituição que sirva – valendo e vigorando – de ordem jurídico-normativa fundamental vinculativa de todos os poderes públicos. A Constituição confere à ordem estadual e aos actos dos poderes públicos medida e forma. Precisamente por isso, a lei constitucional não é apenas – como sugeria a teoria tradicional do Estado de direito – uma simples lei incluída no sistema ou no complexo normativo-estadual. Trata-se de uma verdadeira ordenação normativa fundamental dotada de supremacia – supremacia da Constituição – e é nesta supremacia normativa da lei constitucional que o <primado do direito> do Estado de direito encontra uma primeira e decisiva expressão(sic).⁶⁷

A supremacia das normas constitucionais é, dessarte, condição *sine qua non* para a efetiva subsistência do Estado Democrático de Direito, doravante denominado Estado Constitucional.

Como conseqüências da supremacia da Constituição, decorrem, segundo CANOTILHO, quatro importantes elementos constitutivos do princípio do Estado de Direito, a saber: "(a) vinculação do legislador à Constituição; (b)

⁶⁶ Norma constitucional e seus efeitos, p. 13.

⁶⁷ Direito Constitucional e teoria da Constituição, p. 241.

vinculação de todos os actos do Estado à Constituição; (c) o princípio da reserva da Constituição; e (d) força normativa da Constituição.(sic)"⁶⁸

A vinculação do legislador à Constituição prevê que as leis só podem ser elaboradas pelo órgão competente para tal, da forma pré-estabelecida e seguindo o procedimento obrigatório. Todos esses requisitos estão presentes na Constituição, que é a norma das normas. A vinculação de todos os atos do estado à Constituição exige que o proceder dos poderes públicos deve estar de acordo, intrínseca e formalmente, com os preceitos constitucionais. O princípio da reserva da Constituição, por seu turno, garante que determinadas questões, atinentes à organização política, por exemplo, devem ser adstritas à regulamentação por parte da Carta Magna, não sendo passíveis, assim, de alterações advindas de leis ordinárias. Por fim, como último corolário da supremacia constitucional, segundo o catedrático português, temos a força normativa da Constituição, segundo a qual, havendo normatização feita pela Lei Fundamental, não poderá ela ser postergada, por outra lei, invocando-se para tal, superiores interesses da nação, ou ainda fundamentos políticos.

A supremacia da norma constitucional justifica-se, ainda, pelo fato de que a Norma Cume possui aspectos procedimentais e metodológicos específicos, de forma a dificultar a sua alteração e embasar toda a produção legiferante no ordenamento pátrio. Nessa linha de raciocínio, vejamos os escritos do professor JOSÉ AFONSO DA SILVA: *"É, pois, do consenso geral da doutrina que as 'regras constitucionais são dotadas de uma superioridade evidente com respeito às demais normas jurídicas da coletividade estatal'. Superioridade que é corolário da rigidez da constituição, conceituada como imutabilidade relativa ou estabilidade das regras constitucionais."*⁶⁹

Ademais, existe ainda outra questão fundamental que reforça a supremacia da norma constitucional sobre as demais: a possibilidade de controle de constitucionalidade. É através desse controle que se verifica a adequação de uma lei ao disposto pelos mandamentos constitucionais, de forma que lhe sejam conferidas eficácia e aplicabilidade, ou lhe sejam negadas tais condições de validade.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 242.

⁶⁹ **Aplicabilidade das normas constitucionais**, p.42.

MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO define o controle de constitucionalidade como condição necessária à afirmação da supremacia constitucional: *“A sanção desta condição de constitucionalidade é indispensável à garantia da supremacia da Constituição. Se o ato inconstitucional prevalece, a Constituição não é lei suprema. Está à mercê de mudanças que esses atos contrários a ela adotem. O ‘controle’ de constitucionalidade é, destarte, condição da supremacia da constituição.”*⁷⁰

Dessarte, compreender a supremacia das normas constitucionais faz-se extremamente necessário para que se avance no estudo sobre a inconstitucionalidade do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e, sobretudo, nas conseqüências que tal fato traria para todo o ordenamento jurídico pátrio.

3.2. A Lei de Responsabilidade Fiscal como lei complementar

A Emenda n.º 18, de 01 dez. 1965, à Constituição de 1946, proporcionou e instrumentalizou a integral reestruturação do sistema tributário nacional, “[...] constituindo a mesma um marco na história do nosso *Direito Tributário*”, conforme é o entendimento do Professor ROSA JÚNIOR⁷¹. Essa emenda constitucional incorporou à técnica legislativa a figura jurídico-constitucional da *Lei Complementar* - Constituição Federal, artigo 59, II -, prevendo-a para tratar de matéria tributária .

A inspiração que ensejou a criação da lei complementar visou à obtenção de um ato representativo do interesse de toda a Nação, e não só da União, na qualidade de fisco federal. Nesse sentido, a própria Constituição estabelece as atribuições, o objeto, a amplitude e a delimitação da lei complementar.

Tal lei, dessarte, completa uma norma constitucional que não tem, por si, eficácia, por não ser auto-executável, sujeitando-se à aprovação por maioria absoluta. O Professor MICHEL TEMER observa “[...] a *lei complementar* caracteriza-se por seu âmbito material predeterminado pelo constituinte e no

⁷⁰ Estado de direito e constituição, p. 84.

⁷¹ Manual de direito financeiro e direito tributário, p. 136.

quorum especial para sua aprovação"⁷²

Conforme leciona o Professor EDVALDO BRITO, a lei complementar tem a função de integrar a norma constitucional, ou seja, ela tem a função de dar aplicabilidade à norma constitucional⁷³. Visto que a Constituição possui normas de aplicabilidade não integral ou mesmo de aplicabilidade indireta, reduzida e mediata, a lei complementar desdobra a norma constitucional.

Em matéria tributária, a eficácia de várias normas constitucionais depende de lei complementar: instituição de empréstimos compulsórios (Constituição Federal, artigo 148); instituição de contribuições sociais (Constituição Federal, artigo 149); instituição de alguns impostos (Constituição Federal, artigo 154 c/c artigo 153), dentre outras (Constituição Federal, artigos 155, 156, 161).

Acerca da lei complementar, o Professor SOLON SEHN pondera que ela exerce uma importante função intercalar no ordenamento jurídico brasileiro, pois articula ligações entre os preceitos da Constituição Federal e das demais espécies legislativas⁷⁴.

No entanto, como foi exposto no tópico anterior, a Constituição é norma primária de produção e detém supremacia perante todo o ordenamento jurídico. Assim, a lei complementar não pode ignorar os dispositivos da Constituição Federal, pois como alerta o Professor SÓLON SEHN, qualquer incompatibilidade entre a lei complementar e o texto da Constituição implica a invalidade da primeira⁷⁵.

A advertência que muitos autores fazem, no que se refere à inserção dessa espécie legislativa no ordenamento jurídico, é que a doutrina e a jurisprudência têm concentrado sua atenção muito mais no conteúdo das leis complementares do que nos seus limites e possibilidades diante do texto constitucional. Segundo observa GERALDO ATALIBA:

O que me dá medo cada vez que ouço falar em Lei Complementar ou vejo invocada a Lei Complementar – e isso como uma freqüência espantosamente grande – é que quem usa a lei Complementar ou quem adversa a Lei

⁷² **Elementos de direito constitucional**, p. 136.

⁷³ Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p. 116.

⁷⁴ A Lei Complementar no Sistema de Fontes do Direito Tributário, **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 82, p. 128.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 128.

Complementar fixa-se no seu texto e discute o seu texto, como ponto de partida do seu raciocínio. Isso é que me deixa, enfim, muito preocupado porque cada vez mais vamos nos distanciando dos padrões e exigências constitucionais a respeito da Lei Complementar.⁷⁶

Diante de tais entendimentos, é que analisaremos os contornos formais e materiais do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

3.3. O princípio federativo

O federalismo é uma fórmula histórica, criada pelos americanos, onde é possível coexistir em um único território dois ou mais “poderes” autônomos. Portanto, o estudo do federalismo, neste texto, atem-se ao chamado federalismo fiscal.

Federalismo vem de *foedus*, termo latino que significa pacto, aliança⁷⁷. O Federalismo é uma forma de estado que nasceu nos Estados Unidos da América. Em um único território convivem dois ou mais poderes autônomos. Os Estados Unidos, por muito tempo, foi uma confederação de estados. Daí a expressão Estados Unidos da América. Era um conjunto de ex-colônias britânicas que se uniram e formaram um conjunto. Esse conjunto, porém, não tinha um poder central, cada estado era autônomo e possuía legislação própria. Com o desenvolvimento da indústria e do comércio transnacional, foi-se verificando a necessidade de estabelecer-se um governo central.

Os estados perderam parte de sua autonomia e passaram a integrar a federação americana, união dos antigos estados confederados que então passaram a ser estados federados. A coordenação desses estados compete à União, também chamada de Estado Federal. Nessa forma de estado, os estados-membros gozam de certa autonomia, porém, não pode haver extremismos. Se há demasiada autonomia volta-se a uma confederação e, se há mais centralização, volta-se ao estado unitário, onde o Governo Central detém o poder administrativo de todo o território nacional.

48, p. 85.

⁷⁶ Lei Complementar em Matéria Tributária, *Revista de Direito Tributário* nº

⁷⁷ Tradução através do site da internet: <http://www.foreignword.com>.

O Brasil adotou a forma federativa após a promulgação da Constituição Republicana de 1891, que transformou a nação que anteriormente era unitária e composta de províncias em estados-membros, onde tais estados ganharam certa autonomia. No federalismo a descentralização é evidente, contrapondo-se à centralização do modelo unitário.

Entende-se por Estado Federal o próprio governo central. É a União, união dos estados-membros. É ele o responsável pela segurança nacional, pela diplomacia e pela representação internacional dos demais estados. Há de se ter cautela em relação à centralização das decisões pelo “poder” federal em detrimento da autonomia dos demais membros. O estado federal é a representação máxima de um Estado que é montado em cima do federalismo.

O princípio federativo foi consagrado pela Constituição Federal de 1988 no bojo do seu artigo 1º, onde foi estabelecido que o Brasil é uma República **Federativa**, “[...] formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”⁷⁸. Vislumbra-se que o princípio federativo é uma cláusula pétrea, conforme previsão do artigo 60 da Constituição Federal de 1988 e, portanto, nem mesmo emenda constitucional pode abolir a forma federativa de Estado, quanto menos poderão feri-lo a lei complementar, a lei ordinária, o ato administrativo, a portaria ou qualquer espécie legislativa⁷⁹.

Conforme entendimento que se extrai das abalizadas palavras da Professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER, os princípios Republicano e Federativo são algumas das linhas mestras do constitucionalismo brasileiro e por esta razão estão em posição de igualdade com os demais princípios constitucionais.⁸⁰ Com efeito, o princípio federativo garante a autonomia dos estados membros em face da União, tanto no aspecto executivo como no legislativo.

Conforme pontua o Professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, o Estado membro é entidade autônoma. Assim, a pessoa política legisla para si, de acordo com a competência que a Constituição Federal lhe outorgou. E, a lei que não seja emanada do próprio poder legislativo do Estado membro não pode tratar

⁷⁸ **Constituição da República Federativa do Brasil**, p. 1.

⁷⁹ SOARES, ESTHER BUENO, União, Estados e Municípios, In: BASTOS, CELSO (Coord), **Por uma Nova Federação**, p. 80.

⁸⁰ Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p. 9.

de assuntos que não lhe sejam peculiares, inclusive de assuntos tributários⁸¹.

Não se pode negar a nítida intenção do constituinte de 1988 em garantir a total autonomia dos estados federados também no aspecto tributário, com o intuito de consagrar o pacto federativo. Alicerçando esta posição, a Professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER observa:

Houve, certamente, na Constituição de 1988, uma modernização do federalismo brasileiro, o que se deu a partir da inclusão do Município na 'União indissolúvel da República Federativa', operando-se o fortalecimento efetivo das autonomias estadual e municipal.

O modelo federativo adotado pela CF de 1988 reflete a opção pela ausência absoluta de hierarquia entre as pessoas políticas de direito público. O legislador constituinte inseriu reiteradamente no Texto Supremo dispositivos que reafirmam a plena isonomia entre União, Estados e Municípios, como forma de proteção do pacto federativo. Essa isonomia, no entanto, não afasta, a necessária hierarquia normativa que existe no sistema jurídico.⁸²

Na análise do Professor EDVALDO BRITO, a adoção do federalismo como forma de estado é a melhor forma, pois, repartindo-se o poder no território nacional, dilui-se o poder⁸³. Com efeito, cada ente federado – União, Estados, Municípios e o Distrito Federal – recebe diretamente da Constituição uma parcela de poder estatal, cabendo ao Poder Legislativo de cada um desses entes a produção de normas jurídicas que se encontrem em consonância com o Texto Supremo. Ainda, registra o autor supracitado que a distribuição do poder aos entes federados serve para legitimar a sua auto-organização, o autogoverno, a auto-administração e a elaboração de leis orçamentárias.

Entretanto, cabe salientar neste mister que a Constituição, mesmo adotando o sistema federativo tradicional, não o faz de forma pura, pois cria entre os entes a lealdade e a solidariedade, para que eles não se tornem absolutamente independentes em termos financeiros. O Professor EDVALDO BRITO explica que este é o chamado *federalismo cooperativo*, onde a colaboração entre os entes da federação visa promover o equilíbrio, de modo que os recursos dos estados sejam repassados aos municípios, e que recursos da União possam equalizar e reduzir as grandes desigualdades entre grupos e

⁸¹ Convênios – ICMS e Artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal – Sua Inaplicabilidade – Questões Conexas, *Revista de Estudos Tributários* nº 16, p. 140.

⁸² Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p. 19.

⁸³ Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p. 114/115.

regiões, através de fundos que implementem a igualdade⁸⁴. Desse modo, a cooperação serve para se implementar uma vida digna para todos, efetivando os objetivos do Estado Democrático de Direito.

A respeito dessa cooperação e da correspondência entre a pessoa de direito público que arrecada e o ente que usufrui da receita pública, CELSO BASTOS leciona que à cada uma das esferas do governo cabe a aplicação dos tributos arrecadados⁸⁵. No entanto, salienta que embora a definição dos tributos e das competências tributárias seja rigorosa, tal quadro é atenuado pela circunstância de que o produto da arrecadação não fica necessariamente nos cofres do ente que a arrecadou.

Por fim, o Professor CELSO BASTOS encerra o assunto afirmando que o tema do federalismo brasileiro talhado na Constituição de 1988 é “delicadíssimo”⁸⁶. É um federalismo normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado.

Feitas essas breves considerações acerca da supremacia da Constituição Federal sobre todo o restante do ordenamento jurídico, da Lei de Responsabilidade Fiscal como lei complementar e as características que o princípio federativo imprime às competências legislativas e executivas dos entes federados, passa-se ao estudo e análise do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

4.5. Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal - Renúncia de Receita

A Lei de Responsabilidade contém diversos dispositivos ousados e controversos. Após a edição dessa lei, diversos autores passaram a estudar e analisar os efeitos práticos e constitucionais dos dispositivos invocados. Com efeito, diversas posições foram tomadas quanto aos vários aspectos da lei comentada. Nesta oportunidade, o presente trabalho concentrou-se no estudo acerca do artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal, transcrito abaixo:

⁸⁴ *Ibidem*, p. 115.

⁸⁵ A Federação e o Sistema Tributário, in: BASTOS, CELSO (Coord), **Por uma Nova Federação**, p. 104.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 111.

Da Renúncia de Receita

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 condições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.⁸⁷

O artigo em tela trata da renúncia de receita, ou seja, da desistência do recebimento de certos tributos ou parcela deles. ANTÔNIO GERALDO AFONSO, BENEDITO ANTÔNIO ALVES e SEBASTIÃO EDILSON R. GOMES⁸⁸, comentando esse dispositivo opinam que a renúncia de receita só pode ser instituída por lei específica - artigo 150, § 6º, Constituição Federal. E tal lei deve levar em consideração a manutenção do equilíbrio entre receitas e despesas, para que não ocorra a redução no nível de receitas do ente.

A renúncia ocorre quando o ente – estado ou município - concede anistia, isenta ou reduz tributo de sua competência que deveria ser pago pelo beneficiado. O artigo 14 estabelece restrições para a concessão ou ampliação de incentivo de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita, impondo a demonstração do impacto orçamentário-financeiro, ou seja, do montante de receitas que deixarão de ser arrecadadas em três exercícios financeiros. Impõe que o incentivo ou benefício tributário deve estar de acordo com as previsões

⁸⁷ Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível no site: <http://www.senado.gov.br>.

⁸⁸ Lei de responsabilidade fiscal comentada e anotada, p. 40.

sobre renúncias contidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Ainda, deve o proponente demonstrar que a renúncia foi prevista na estimativa de receitas da Lei do Orçamento do exercício e também que a renúncia não afetará as metas fiscais. E quando as metas fiscais forem afetadas, em virtude do aumento ou redução de receitas de tributos ou de despesas, devem ser demonstradas as medidas de compensação. No caso de compensação, a renúncia depende de prévia efetivação das medidas correspondentes.

Verifica-se que o referido artigo impõe uma série de requisitos para que o administrador público possa cogitar de incentivo ou benefício fiscal. Acerca dessa posição de restrição tomada pelo legislador, o Professor CARLOS MAURÍCIO C. FIGUEIRÊDO assevera que, neste aspecto, a Lei de Responsabilidade Fiscal assume extrema importância, visto que estabelece requisitos para que se promova a renúncia de receita⁸⁹.

Quanto às restrições estabelecidas pela lei comentada, o Professor RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA observa que os incisos do artigo 14 são fortes instrumentos na resistência a que haja renúncia indiscriminada de receita⁹⁰. Assim, evita-se que haja conflitos e concorrência predatória entre os estados, bem como se mantém o equilíbrio entre receitas e despesas, devido à necessária previsão de medidas de compensação. Ainda, na análise do autor, esse artigo evita quaisquer tentativas de benefício indevido e conseqüentemente evita prejuízo do erário, tão comum pelas atitudes políticas irresponsáveis.

Na mesma esteira de entendimento, o Professor EGON BOCKMANN MOREIRA defende o estudo e a valorização da Lei de Responsabilidade Fiscal, com o intuito de conferir nova feição ao estado brasileiro, a feição de um “[...] verdadeiro Estado Responsável.”⁹¹

Sendo assim, a limitação ao poder de renunciar à receita, que se impõe ao administrador público, fundamenta-se no princípio do planejamento, através das medidas de compensação, pois a renúncia de receita implica perda de arrecadação. Assim, com o intuito de garantir o equilíbrio das contas públicas, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que toda concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária que caracterize renúncia de

⁸⁹ Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p. 34.

⁹⁰ **Responsabilidade Fiscal**, *op. cit.*, p. 44/45.

receita, deve: 1) estar acompanhada de *estimativa do impacto orçamentário-financeiro* no exercício em que for iniciar sua vigência e nos dois seguintes; e 2) atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Os entes só podem conceder benefícios fiscais que impliquem renúncias se: elaborarem o Anexo de Metas Fiscais previsto para a Lei de Diretrizes Orçamentárias; e se houver previsão das renúncias na Lei de Diretrizes Orçamentárias para o orçamento do exercício em que se efetivarem.

Com efeito, o objetivo de todos esses requisitos é de que o administrador público comprove que a renúncia de receita não trará prejuízos à sociedade, mas ao contrário, deverá demonstrar detalhadamente que a sociedade lucrará com a renúncia fiscal. Da mesma forma, pretende-se evitar e limitar as concessões irresponsáveis e politiqueras de receita tributária.⁹²

De todo o exposto, vislumbra-se que a intenção do legislador infraconstitucional ao limitar a renúncia de receita é excelente, pois visa corrigir o desequilíbrio fiscal e educar o administrador público. No entanto, não se pode deixar de relembrar o contexto histórico de formação da Lei de Responsabilidade Fiscal, onde o Consenso de Washington delineou metas para o chamado Estado Mínimo, entre elas, as privatizações e a imposição ao equilíbrio das contas públicas.

Sendo assim, a lei comentada foi “importada” de outro país, reproduzindo quase que por inteiro o modelo neozelandês de responsabilidade fiscal. Nesse sentido, é que a Professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER critica a adoção dessa lei complementar e assevera que esse fato, por si só, explica as numerosas incompatibilidades que possui com nosso Sistema Constitucional⁹³.

Para tanto, a autora cita o ensinamento do Professor RICARDO LOBO TORRES:

De feito, pelo menos três orientações passariam a se superpor: a americana (até 1967/1969) e a alemã (1988) e, agora, a neozelandesa. A recepção do Responsibility Fiscal Act da Nova Zelândia, a se sobrepor aos modelos que já

⁹¹ O Princípio da Transparência..., *op. cit.*, p. 146.

⁹² ALVES, BENEDITO ANTÔNIO; GOMES, SEBASTIÃO EDÍLSON R.; AFFONSO, ANTÔNIO GERALDO, in: Lei de responsabilidade..., *op. cit.*, p. 40.

⁹³ Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p. 09.

nos trouxeram inúmeros modelos de adaptação, pode provocar sensíveis contradições com a normatividade vigente na temática do orçamento e da gestão financeira, despertando forte suspeita de inconstitucionalidade de diversos de seus dispositivos (sic).⁹⁴

Por conseguinte, existe uma ampla gama de autores conceituados que defende a inconstitucionalidade do artigo acerca da renúncia de receita. O exame da constitucionalidade desse dispositivo não é tarefa fácil, pois a análise da sua constitucionalidade embrenha-se no campo do direito constitucional, do direito financeiro e do direito tributário.

Seguindo essa linha de raciocínio, o Professor EDVALDO BRITO lamenta o fato de que grande parte das normas da lei de responsabilidade fiscal desrespeita a Constituição de 1988 “[...] *pelo descuido do processo legislativo, sempre de afogadilho.*”⁹⁵ Assim, o autor critica o fundamento de que esta lei foi preparada sob os aplausos de que restauraria a moralidade pública, afirmando que esse argumento é falso, pois não se pode dissociar a noção de moralidade administrativa da noção de bem estar social. Na sua opinião, “[...] *a lei de responsabilidade não foge à eiva de inconstitucionalidade.*”

Dessa forma, na análise do Professor EDVALDO BRITO, o artigo 14 e seus parágrafos afrontam o princípio constitucional federativo, visto que restringem a plena autonomia dos estados e municípios no que se refere à competência tributária⁹⁶. Com efeito, o artigo 14 da lei comentada apenas estabelece restrições e limitações para a renúncia de receita praticada pelos estados e municípios, sendo que não há previsão nenhuma de parâmetros em que a União deve se encaixar. Portanto, a crítica do autor é quanto à violação da autonomia administrativa e legislativa dos entes da federação. Conforme interpreta EDVALDO BRITO, o federalismo encontra-se ameaçado por essa lei, em nome de uma *falsa moralidade*, que estabelece limites e sanções institucionais para os estados e municípios, sem no entanto, prever parâmetros para a atuação da União.

Na mesma esteira de entendimento, a Professora BETINA

⁹⁴ Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - o orçamento na Constituição, V, p.42. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Lei de Responsabilidade Fiscal, Competência Tributária, Arrecadação e Renúncia*, p. 09.

⁹⁵ Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p. 113.

⁹⁶ *Ibidem*, p. 114/115.

TREIGER GRUPENMACHER defende que há desnecessidade de legislação infraconstitucional que regule a gestão de finanças públicas, pois as normas contidas nos artigos 165 e 167 da Constituição Federal estabelecem princípios orçamentários, como a anualidade, a universalidade, o planejamento, a transparência entre outros⁹⁷. Desse modo, devido à plena regulação da matéria pela Constituição Federal, a Lei Complementar n.º 101/2000 fica sem sentido perante o ordenamento jurídico, além de apresentar numerosas incompatibilidades com o Sistema Constitucional.

A Professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER salienta que não se questiona aqui o mérito desse instrumento normativo que procura estabelecer a ética e a moral no âmbito da administração pública, mas sim a sua desnecessidade e incompatibilidade em face da Constituição Federal. O que a doutrinadora defende é que o caminho para se retomar a ética já está traçado no Texto Constitucional, sendo necessária apenas a estrita observância e aplicação dos mecanismos de fiscalização financeira e orçamentária já impostos⁹⁸.

Entre os dispositivos inconstitucionais que a doutrinadora aponta, encontra-se o artigo 14 da lei comentada. No entender da autora, a limitação ao “poder” de isentar tributo, estabelecida pela lei complementar viola o princípio federativo, característica intrínseca estabelecida na Constituição. Com efeito, a opção de isentar ou não tributos é uma decisão discricionária dos Poderes Legislativo e Executivo, sendo prerrogativa inafastável do Poder Legislativo a competência tributária. Nesse sentido a decisão de conceder ou não isenções, benefícios e incentivos fiscais não gera a responsabilização dos respectivos gestores, em decorrência natural do poder de auto-governo e auto-regulação dos Estados-membros e Municípios garantidos pelo princípio federativo⁹⁹.

Outra crítica esboçada pela autora é que a norma inserta no artigo 14 desrespeita o artigo 146 da Constituição Federal, visto que o dispositivo constitucional estabelece que cabe à lei complementar em matéria tributária tratar de normas gerais de Direito Tributário e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Todavia, a Lei Complementar n.º 101/2000 limita a possibilidade de incentivos ou benefícios de natureza tributária, sem no entanto, conter a

⁹⁷ Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p. 09.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 12.

referida lei normas gerais de direito tributário.¹⁰⁰

O Professor EDVALDO BRITO interpreta o assunto do mesmo modo que a autora supracitada, defendendo que é impossível juridicamente aceitar que a Lei Complementar n.º 101/2000 trate, de modo específico, sobre a atividade tributária dos entes federados, em atenção à autonomia garantida constitucionalmente.¹⁰¹

Conclui a autora que o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal é inoperante, tal como se transcreve a contundente crítica que ela faz nessa direção:

Pretendeu, o legislador infraconstitucional produzir lei complementar estabelecadora de normas gerais de finanças públicas. De lei complementar, no entanto, não se trata, pois consoante exposto anteriormente, a lei complementar é lei nacional, e não federal, aplicando-se a todas as pessoas políticas de direito público. A L.C. 101/2000, precisamente em seu art. 14, contém regra que, em afronta ao Princípio Federativo, limita as autonomias estaduais e municipais, razão pela qual a eles não se aplica, o que lhe imprime caráter de lei federal aplicável exclusivamente à União enquanto ente federado.¹⁰²

Seguindo essa linha de raciocínio, o Professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, observa que as normas gerais são as que valem, pela sua amplitude, para todas as pessoas políticas, inclusive para a União. Assim, essas normas nunca podem tratar de assuntos referentes à economia interna de cada ente público. Nesse particular é que o autor aponta a inaplicabilidade do artigo 14 aos estados-membros, defendendo a tese de que a União não pode estipular como os estados e municípios exercitarão suas competências tributárias, visto que esse é assunto sobre o qual os próprios entes federados devem livremente deliberar, dentro da autonomia que a Constituição lhes concedeu.¹⁰³

Assim, no entender do autor, o artigo 14 da lei somente se aplica à União Federal. Os estados, o Distrito Federal e os municípios não são alcançados por tal dispositivo, sob pena de se afrontar o princípio federativo. Frisa ainda, que a Lei de Responsabilidade Fiscal vale como simples lei federal e não

⁹⁹ *Ibidem*, p. 13/20.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 23/24.

¹⁰¹ Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p. 116/117.

¹⁰² Lei de Responsabilidade..., *op. cit.*, p. 24.

¹⁰³ Convênios – ICMS e Artigo 14..., da Lei de Responsabilidade Fiscal – Sua Inaplicabilidade – Questões Conexas, *op. cit.*, p. 143.

como verdadeira lei complementar que deite raízes no artigo 163 da Constituição Federal.¹⁰⁴

Por outro vértice, o Professor RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA situa-se entre os doutrinadores que entendem que o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal possui perfeitas condições de aplicabilidade e instrumentalidade, como referido no início desse tópico. Com efeito, esse autor reserva parte específica de sua obra ao estudo da Lei Complementar n.º 101/2000 como lei nacional e não federal. Desse modo, esboça a idéia de que, embora, teoricamente haja ordens jurídicas interligadas, o Brasil resente-se de um falso federalismo. Há nítida supremacia da União sobre os estados -membros e municípios, assim nenhum desses entes possui controle sobre suas respectivas economias. Ao revés da idéia que defende o Professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, o Professor RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA afirma que toda tratativa econômica dos entes públicos é cuidada pelo Governo Central.¹⁰⁵

Acerca da possibilidade de o Federalismo ter sido atingido pela referida lei, o Professor IVES GANDRA DA SILVA MARTINS acredita que, através de uma interpretação construtiva, é possível considerar que a Federação não é atingida, pois cabe à Lei de Responsabilidade Fiscal “[...] *apenas definir, de forma taxativa, o teto geral e , facultativa ou indicativa, o teto parcial.*”¹⁰⁶ No entanto, o autor reconhece que a lei complementar não pode instituir amarras ao desenvolvimento dos entes federados, pois cada unidade federativa possui uma especial realidade que necessita de uma autonomia que não pode ser maculada pela imposição de regras não elásticas dentro do texto constitucional.

Diante da exposição desses diversos autores, vislumbra-se que a questão acerca da afronta ao princípio do federalismo pelo artigo 14 da Lei Complementar n.º 101/2000, não é matéria pacífica no campo doutrinário. No entanto, nos posicionamos ao lado da corrente doutrinária que defende a inconstitucionalidade desse dispositivo, pois a vedação da concessão de benefícios, especialmente isenções, afronta aos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. Na mesma linha de raciocínio, criticamos

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 145.

¹⁰⁵ **Responsabilidade...**, *op. cit.*, p. 22/24.

¹⁰⁶ A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Federalismo, in: NASCIMENTO, CARLOS VADER DO (Coord), **Lei de Responsabilidade Fiscal – Teoria e Prática**, p. 138/139.

o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal por violar o princípio federativo, visto que limita a autonomia dos entes federados.

5. CONCLUSÕES

O estudo do contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal, exposto no capítulo dois desta monografia, permite uma visão da real pretensão do legislador. Com efeito, é possível verificar que essa lei foi elaborada devido à pressão imposta pelo G7, com o intuito de forçar os países de terceiro mundo a equilibrarem suas contas públicas e honrarem seus compromissos internacionais.

Conforme exposto nesse capítulo inicial, mesmo alinhavado esse contexto de reforma do estado, existem vários aspectos positivos da Lei de Responsabilidade Fiscal que fundamentam a sua edição. Os objetivos delineados pela lei servem como parâmetros para a atuação do administrador público. Da mesma forma, conforme entende RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, a comentada lei tem o objetivo de impor um senso de responsabilidade ao administrador público. Deve-se reconhecer que os objetivos almejados por essa lei têm seu valor jurídico, administrativo e político.

No entanto, através da análise minuciosa e apurada de alguns aspectos jurídicos dela, apontam-se alguns equívocos cometidos pelo legislador infraconstitucional.

Primeiro, vislumbra-se no capítulo acerca do fenômeno da isenção tributária, que a isenção exerce importante e essencial função dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Esse fenômeno visa promover a igualdade entre os contribuintes, o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país. Bem como alavancar a economia e gerar empregos. Portanto, as limitações das isenções impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal não se podem sobrepor aos interesses do bem comum. No mesmo sentido, concluímos neste trabalho que as vedações e dificuldades da concessão de benefícios e isenções impostas pelo artigo 14 do dispositivo analisado, afrontam aos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva.

Segundo, verificou-se a existência de uma verdadeira supremacia da norma constitucional sobre as demais emanações legislativas. Daí se infere que todas as normas integrantes do ordenamento jurídico devem guardar consonância com as regras preconizadas pela Carta Magna. A Lei Maior representa, portanto, verdadeiro fundamento de validade das demais normas, que

só possuem eficácia e aplicabilidade se respeitarem os limites impostos pela Constituição. Inaceitável seria, para o Estado Constitucional, a vigência de regramentos que se contrapusessem aos ditames supra-legais.

Nessa esteira de entendimento, têm-se que a Constituição é norma primária de produção e detém supremacia perante todo o ordenamento jurídico. Dessarte, a Lei Complementar n.º 101/2000 não pode ignorar os dispositivos da Constituição Federal, pois qualquer incompatibilidade entre a lei complementar e o texto da Constituição implica a invalidade da primeira.

Terceiro, o Princípio Constitucional do Federalismo garante a autonomia dos estados-membros e dos municípios em face da união, tanto no aspecto executivo como no legislativo. A pessoa política legisla para si, de acordo com a competência que a Constituição Federal lhe outorgou. E a lei que não seja emanada do próprio poder legislativo que do estado-membro ou do município não pode tratar de assuntos que não lhe sejam peculiares, inclusive de assuntos tributários.

Os incisos do artigo 14 são fortes instrumentos na resistência a que haja renúncia indiscriminada de receitas. Assim, objetivam evitar que ocorram conflitos e concorrência predatória entre os estados, bem como pretende manter o equilíbrio entre receitas e despesas, devido à necessária previsão de medidas de compensação. Ainda, pretende restringir quaisquer tentativas de benefício indevido e conseqüentemente evitar prejuízo do erário, tão comum pelas atitudes políticas irresponsáveis.

No entanto, o artigo 14 da lei somente se aplica à União Federal. Os estados, o Distrito Federal e os municípios não são alcançados por tal dispositivo, sob pena de se afrontar o princípio federativo. A Lei de Responsabilidade Fiscal vale como simples lei federal e não como lei nacional.

Em face do que foi considerado, concluímos que o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal é inaplicável aos estados-membros e municípios, visto que esse dispositivo afronta o princípio federativo, limitando as autonomias dos entes federados e também violando a competência tributária deles por lhes impor “limitações ao poder de isentar”.

Diante de todo o exposto acerca do fenômeno da isenção tributária e das limitações e dificuldades impostas pelo artigo 14 da Lei de

Responsabilidade Fiscal, concluímos que tal dispositivo é inconstitucional, pois a vedação da concessão de benefícios, especialmente isenções, afronta aos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Benedito A.; GOMES, S.E.R.; AFFONSO, A.G., **Lei de responsabilidade fiscal comentada e anotada**. 4. ed., São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar em Matéria Tributária, **Revista de Direito Tributário nº 48**. São Paulo: RT.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BALEIRO, Aliomar. Atualiz. Misabel de A.M. Derzi, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

BASTOS, Celso. A Federação e o Sistema Tributário. In: BASTOS, Celso (Coord). **Por uma Nova Federação**. São Paulo: RT, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed., São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, São Paulo: RT, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil: Para uma Nova Interpretação da América Latina**. São Paulo: 34, 1996.

BRITO, Edvaldo. Lei de Responsabilidade Fiscal: Competência Tributária, Arrecadação de Tributos e Renúncia de Receita, in: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

CALMON, Sacha e COELHO, Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e teoria da**

Constituição. 3. ed., Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZA, Roque Antônio. Convênios – ICMS e Artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal – Sua Inaplicabilidade – Questões Conexas, **Revista de Estudos Tributários nº 16.** São Paulo: RT.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário.** 10. ed., São Paulo: Atlas, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário.** 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos.** 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1992.

FERREIRA FILHO. Manoel Gonçalves. **Estado de direito e Constituição.** 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal.** Recife: Nossa Livraria, 2001.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral. Lei de Responsabilidade Fiscal – O Resgate do Planejamento Governamental, in: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord), **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal.** São Paulo: Dialética, 2001.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício e NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Limite Prudencial: Os limites máximos transitórios, in: NASCIMENTO, Carlos Vader Nascimento (Coord). **Lei de Responsabilidade Fiscal – teoria e prática.** Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias.** Rio de Janeiro: Forense, 1989.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 7. ed., São Paulo: Atlas, 1997.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda. **Manual de Direito Financeiro e Finanças.** 2. ed., Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Lei de Responsabilidade Fiscal, Competência Tributária, Arrecadação e Renúncia, in: ROCHA, Valdir de

Oliveira (Coord). **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Federalismo, in: NASCIMENTO, Carlos Vader do (Coord). **Lei de Responsabilidade Fiscal – Teoria e Prática**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. São Paulo: RT, 1964.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível: <http://www.planejamento.gov.br>.

MOREIRA, Egon Bockmann. O Princípio da Transparência e a Responsabilidade Fiscal, in: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**, São Paulo: Dialética, 2001.

NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Responsabilidade Fiscal**. 2. ed., São Paulo: RT, 2002.

ROSA JÚNIOR, L. E. F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 7. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo : Saraiva, 1950.

SEHN, Sólón. A Lei Complementar no Sistema de Fontes do Direito Tributário, **Revista Dialética de Direito Tributário nº 8**, São Paulo: Dialética.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3 ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10. ed., São Paulo: Malheiros, 1995.

SOARES, Esther Bueno. União, Estados e Municípios, in:

BASTOS, Celso (Coord). **Por uma Nova Federação**. São Paulo: RT, 1995.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.