

**DISCRICIONARIEDADE NA RENÚNCIA DE
RECEITAS: ANÁLISE DO ARTIGO 14 DA LEI
COMPLEMENTAR Nº 101/2000 SOB A ÓTICA DO
PRINCÍPIO DO EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO-
FINANCEIRO**

**DISCRICIONARITY IN THE RECOVERY OF
REVENUE: ANALYSIS OF ARTICLE 14 OF
COMPLEMENTARY LAW NO. 101/2000 FROM THE
POINT OF VIEW OF THE PRINCIPLE OF BUDGET-
FINANCIAL BALANCE**

*Edimur Ferreira de Faria*¹
PUC Minas

*Felipe de Menezes Lima*²
PUC Minas

¹ Doutor e Mestre em Direito Administrativo pela Universidade Federal de Minas Gerais, professor da Graduação e do Programa de Pós-Graduação (Mestrado e Doutorado) da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, ex-Diretor da Faculdade Mineira de Direito da mesma Universidade, ex-Diretor da Escola de Contas e Capacitação do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, ex-Presidente do Instituto Mineiro de Direito Administrativo. Endereço eletrônico: edimurfaria@hotmail.com.

² Mestrando em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. Especialista em Direito Tributário pela Universidade de Itaúna. Ex-Analista de Controle do Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCEPR. Auditor Público Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCERS. Endereço: Palácio Flores da Cunha – Rua Sete de Setembro, 388, Centro Histórico – Porto Alegre/RS. Endereço eletrônico: felipeml@tce.rs.gov.br.

Resumo

O endividamento estatal ocupa posição de destaque no meio acadêmico e jurídico, em face da crise econômico-financeira pela qual o País vem passando nos últimos anos, que proporcionou, dentre outras medidas, o *impeachment* da ex-Presidente da República, Dilma Rousseff, e a promulgação da Emenda Constitucional nº 95/2016. A Constituição de 1988 disciplina as Finanças Públicas no Título VI (capítulo II, artigos 163 a 169), sendo que, embora o cerne da matéria esteja localizado no referido arcabouço, há dispositivos esparsos que tratam do assunto, como os artigos 3º (objetivos fundamentais), 5º (direitos e garantias fundamentais), 37, *caput* (princípio da eficiência) e 145 a 162 (tributação e repartição de receitas). Ademais, a precaução do constituinte com a efetividade na cobrança de tributos é patente, evidenciada pelo Título IV, Capítulo I, Seção IX, que reserva as competências dos controles externo e interno, e pelos arts. 150, § 6º, e 165, § 6º (requisitos para a concessão de benefícios fiscais). Por conseguinte, o presente trabalho é uma pesquisa documental e bibliográfica, cuja finalidade é o estudo do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 04-05-2000, quanto à sua abrangência e eficácia, sob a ótica do princípio do equilíbrio orçamentário-financeiro, correlacionando as condições para renúncia de receitas (incisos I e II do *caput* do artigo referido) com a discricionariedade na atividade financeira, **notadamente após a promulgação da Emenda Constitucional nº 95/2016 que estabelece teto de gastos públicos pelo prazo de 20 anos e a problemática em relação à concretização dos direitos e garantias fundamentais.**

Palavras-chaves

Emenda Constitucional nº 95/2016. Finanças Públicas. Artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000. Equilíbrio Orçamentário-Financeiro. Renúncia de Receitas. Discricionariedade.

Abstract

*State indebtedness occupies a prominent position in the academic and legal arena, in the face of the economic and financial crisis that the country has been experiencing in the last few years, which has given, among other measures, the impeachment of former President Dilma Rousseff and the promulgation of Constitutional Amendment No. 95/2016. The 1988 Constitution governs Public Finance in Title VI (Chapter II, Articles 163 to 169), and although the core of the subject is located in the framework, there are sparse devices that deal with the subject, such as Articles 3 (fundamental objectives), 5 (fundamental rights and guarantees), 37, *caput* (efficiency principle) and 145 to 162 (taxation and revenue sharing). In addition, the precaution of the constituent with the effectiveness in the collection of taxes is evident, evidenced by Title IV, Chapter I, Section IX, which reserves the powers of external and internal controls, and by arts. 150, § 6, and 165, § 6 (requirements for the granting of tax benefits). Therefore, the present work is a documentary and bibliographical research, whose purpose is the study of art. 14 of Complementary Law No. 101, dated 05-05-2000, regarding its comprehensiveness and effectiveness, from the point of view of the principle of budget-financial balance, correlating the*

conditions for the renunciation of revenues (items I and II of the caput of the referred article) with discretion in financial activity, notably after the promulgation of Constitutional Amendment No. 95/2016, which establishes a ceiling on public spending for a period of 20 years, and the problematic in relation to the realization of fundamental rights and guarantees.

Keywords

Constitutional Amendment nº 95/2016. Public Finances. Article 14 of Complementary Law No. 101/2000. Balanced Budget. Waiver of Revenue. Discretionary.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil, com o advento da Constituição Federal de 1988 (CF/88), enquadra-se no paradigma de Estado Democrático de Direito, razão pela qual princípios fundamentais, como a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º), passam a exercer a função de vetores da elaboração e da aplicação das normas jurídicas, bem como das relações privadas e das políticas públicas (respectivamente, eficácia horizontal e vertical). Dessa maneira, com o objetivo de dar concretude às normas constitucionais, os entes federativos se utilizam, dentre vários instrumentos jurídicos para tal desiderato, da atividade financeira estatal como meio permanente de financiamento de sua própria estrutura e da realização de suas competências constitucionais e legais.

A CF/88 disciplina as Finanças Públicas no Título VI (capítulo II – arts. 163 a 169), sendo que, embora o cerne da disciplina normativa esteja localizado no referido arcabouço jurídico, há dispositivos esparsos que tratam do assunto, mesmo que indiretamente, como os arts. 3º (objetivos fundamentais), 5º (direitos e garantias fundamentais), 37, *caput* (princípio da eficiência) e 145 a 162 (tributação e repartição de receitas). Nessa linha, a discussão em relação ao excesso de gastos públicos e ao endividamento estatal, atualmente, ocupa posição de destaque no meio acadêmico e jurídico, em face da crise econômico-financeira pela qual o País vem passando nos últimos anos, a qual proporcionou, dentre outras medidas, o *impeachment* da ex-Presidente da República, Dilma Rousseff, e a promulgação da Emenda Constitucional nº 95/2016, de iniciativa do Chefe do Executivo Federal.

Busca-se com o Novo Regime Fiscal da União limitar o aumento de despesas públicas em termos globais (despesa primária do exercício anterior, corrigida pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA ou outro índice que vier a substituí-lo – art. 107, § 1º, II, ADCT), com o escopo de atingir o equilíbrio sustentável das contas públicas, em contraponto ao pensamento antiliberal. Ademais, a Operação “Lava-Jato” evidenciou as relações promíscuas entre agentes públicos e diversas empresas nacionais de grande porte, principalmente as empreiteiras da construção civil pesada, cujas práticas notabilizaram a concessão de enorme volume de créditos para as mesmas, seja via BNDES ou mediante renúncia de receitas, para fins de prestação de serviços e construção de obras no Brasil e no exterior, muitas vezes sem que tenha sido respeitada a devida finalidade pública, demonstrando as falhas na forma pela qual o intervencionismo estatal foi promovido, além das condutas corruptas representadas por pagamentos e recebimentos de propinas e superfaturamento das obras contratadas.

No contexto retratado, intensificou-se o interesse pela atuação das Cortes de Contas, em especial do Tribunal de Contas da União, principalmente em relação às conclusões dos pareceres prévios (art. 71, inciso I, da CF/88) que não aprovaram as Contas do Executivo Federal nos exercícios de 2014 e 2015, de modo que as teses jurídicas dos órgãos técnicos, entre outras condutas da Presidência da República, foram utilizadas no processo de *impeachment* da ex-Presidente. Por conseguinte, o presente trabalho é uma pesquisa documental e bibliográfica, cujo objetivo é estudo do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), quanto à sua abrangência e eficácia, sob a ótica do princípio do equilíbrio orçamentário-financeiro, correlacionando as condições para renúncia de receitas previstas nos incisos I e II do *caput* do artigo em tela com a discricionariedade na atividade financeira, **notadamente após a promulgação da Emenda Constitucional nº 95/2016 que estabelece teto de gastos públicos pelo prazo de 20 anos e a consequente problemática em relação à concretização dos direitos e garantias fundamentais.**

2 A ATIVIDADE FINANCEIRA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A atividade financeira é precedida pela definição das necessidades públicas, sendo que, após o conhecimento daquelas, há três etapas diferenciadas: obtenção, gestão e gasto dos recursos públicos (MARTOS, 2013, p. 7). Dessa maneira, tendo o direito financeiro por objeto a atividade financeira estatal (BERNARDES, 2008, p. 19), o estudo da renúncia de receitas e de sua relação com a discricionariedade assume relevância no Direito Administrativo e Financeiro, devido à interligação entre a capacidade de financiamento dos entes federativos e a concretização dos direitos e garantias fundamentais das gerações atuais e futuras.

Com isso, a eficácia horizontal (relações privadas) e a vertical (políticas públicas) dos princípios e garantias fundamentais devem ser interpretadas conjuntamente com as demais normas constitucionais e legais, notadamente aquelas que positivaram o equilíbrio orçamentário-financeiro das contas públicas, uma vez que apenas com o uso eficiente e equilibrado dos recursos públicos será possível concretizar os referidos direitos e garantias. Nessa perspectiva, tendo em vista que a atividade financeira é um meio permanente de financiamento da estrutura estatal e da realização das competências constitucionais e legais, pretende-se estudar o conteúdo e o comando da norma contida no art. 14 da LRF, correlacionando as condições para renúncia de receitas previstas nos incisos I e II do artigo em tela com a discricionariedade na atividade financeira, sob a ótica do princípio do equilíbrio orçamentário-financeiro.

Por conseguinte, o texto busca responder se a escolha dentre as três alternativas prescritas no art. 14 da LRF (apenas inciso I, apenas inciso II ou ambos) cabe ao Poder Executivo, no exercício do poder discricionário, ou há parâmetros normativos capazes de balizar o controle da medida adotada, concluindo pela existência de discricionariedade nas medidas que implicam renúncia de receitas, ressalvando-se que em relação ao controle interno e externo da atividade administrativa financeira, o que pode e deve

ser objeto de exame são os critérios objetivos adotados (neutralidade tributária) e o atingimento dos fins estabelecidos (eficiência), e, desse modo, compatibilizar o equilíbrio nas contas públicas com a consolidação dos direitos e garantias fundamentais.

2.1 Renúncia de Receitas no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Como referido, a CF/88 disciplina as Finanças Públicas no Título VI, composto pelo capítulo II, especificamente os arts. 163 a 169, bem como em dispositivos esparsos (arts. 3º, 5º, 37, *caput*, e 145 a 162, por exemplo). Ademais, a precaução do constituinte com a efetividade na cobrança de tributos é patente, evidenciada pelo Título IV, Capítulo I, Seção IX, da CF/88, que reserva as competências do Legislativo, do Tribunal de Contas da União e do controle interno de cada Poder, em relação às fiscalizações financeira, contábil e orçamentária, e pelos arts. 150, § 6º, e 165, § 6º. Ambos dispositivos dispõem sobre requisitos necessários para concessão de benefício fiscal.

Em relação aos ingressos e saídas de recursos financeiros públicos, a CF/88 não conceituou receita e despesa pública, cabendo a tarefa à legislação infraconstitucional (arts. 11 e 12 da Lei nº 4.320, de 17-03-1964) e à doutrina. Na seara doutrinária, receita é “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo” (BALEEIRO, 2015, p. 152). Já a despesa pública é definida de dois modos: “conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de Direito Público, para o funcionamento dos serviços públicos” e “aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo” (BALEEIRO, 2015, p. 83).

Todavia, a atividade financeira estatal deve compatibilizar o montante dos ingressos com o de gastos de recursos públicos, em face da dependência dos dois referidos momentos (princípio do equilíbrio orçamentário-financeiro – item 2.2 deste artigo), de

modo que o intervencionismo estatal deve conciliar a saúde financeira dos entes federativos com a concretização dos direitos e garantias fundamentais das gerações atuais e futuras. Crítica relevante quanto ao tema, advinda da Escola Austríaca de Economia, é apresentada nos moldes abaixo:

É muito fácil prometer a um grupo que será possível suportar aumentos de certos gastos do governo, sem uma correspondente redução de outras despesas e, ao mesmo tempo, manter para um outro grupo a perspectiva de impostos mais baixos. Mas não se podem fazer tais promessas ao mesmo tempo. A técnica desses partidos baseia-se na divisão da sociedade entre produtores e consumidores. São, também, habituados a utilizar-se da usual hipóstase do estado, em questões de política fiscal, que lhes possibilita defender novos gastos a serem cobertos pelo tesouro público, sem qualquer preocupação, de sua parte, de como essas despesas deverão ser custeadas e, ao mesmo tempo, reclamar sobre a pesada carga tributária (MISES, 2010, p. 179).

Nessa perspectiva argumentativa, em âmbito infraconstitucional, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC101/2000), principal norma jurídica sobre finanças públicas voltadas para a gestão fiscal responsável e eficiente, detalha, no art. 14, as condições necessárias para a compensação financeira das renúncias de receitas operadas pelos entes federativos, assegurando a aplicação de relevantes princípios constitucionais. Nesse sentido:

A LRF, dentre as suas preocupações e de forma coerente, manteve a necessidade de assegurar a aplicação de importantes princípios constitucionais, que sistematicamente são desprezados pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, em suas respectivas atribuições, como o equilíbrio orçamentário-financeiro, a transparência, a publicidade e o controle das ações estatais (BERNARDES, 2008, p. 41).

Segundo OLIVEIRA (2015, p. 834 e segs.), o sistema de compensação orçamentária (princípio da neutralidade orçamentária) previsto no art. 14 da LRF tem origem no princípio *pay-as-you-go* (*paygo*) do processo orçamentário norte-americano, mediante o qual qualquer programa novo ou proposta de expansão de programa mandatário já existente ou redução de tributos

obrigava que o aumento de despesa ou redução de receita fosse compensado por aumento em outras receitas ou por redução de despesas com programas mandatórios, ou ambos. Entretanto, observa o autor que diferentemente do modelo brasileiro, o qual exige compensações de cada projeto de lei, no sistema americano apenas o efeito líquido das legislações dessa natureza deveria ser compensado.

Com isso, a legislação complementar prescreveu duas condições alternativas ou cumulativas para fins de compensar financeiramente os efeitos decorrentes das renúncias de receitas (princípio da neutralidade orçamentária): diminuição das despesas públicas (inciso I) e/ou aumento das receitas públicas (inciso II). Sobre os dispositivos, cita-se o seguinte:

Considerar os efeitos da renúncia de receita (= benefício tributário) na estimativa da receita da lei orçamentária significa, em muitos casos, reduzir a estimativa de arrecadação para o exercício a que se refere a LOA em montante equivalente aos efeitos esperados do benefício nesse exercício. A redução da estimativa implicará a redução de dotações orçamentárias. Os efeitos do benefício serão compensados pela redução de despesas. A condição alternativa requer que o ato que concede o benefício esteja acompanhado de medidas para aumento de receita, mediante elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo. (...). A condição básica [considerar os efeitos na estimativa de receita da lei orçamentária] não tem como ser estritamente cumprida após a aprovação da lei orçamentária, pois não há previsão de instrumento normativo para renovar no Parlamento a apreciação da estimativa de receita da LOA. Créditos adicionais não se prestam a essa finalidade. A estimativa de receita não se submete a processo de discussão e alteração formal no Poder Legislativo (OLIVEIRA, 2015, p. 851-853).

No que diz respeito à definição de renúncia de receitas, há quem entenda que a expressão é ampla o bastante para abarcar o benefício que, embora esteja na vertente dos ingressos orçamentários, produza efeitos econômicos idênticos aos das subvenções, dos subsídios e das restituições a títulos de incentivo, uma vez que tais medidas constituem despesa virtual ou gasto tributário (*tax expenditure*), ocorrendo um desvio da estrutura tributária normal (TORRES, 2010, p. 21). Em seguida, examinando

a relação entre os benefícios fiscais e a respectiva renúncia de receitas, tem-se o comentário a seguir:

Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência financeira será obtida (TORRES, 2010, p. 13).

Conceituando gasto tributário (renúncia de receitas) de modo distinto, tem-se o entendimento segundo o qual, essencialmente, é apenas uma quantificação, mesmo que por estimativa, dos montantes de receitas perdidos em face das normas de benefícios fiscais (HENRIQUES, 2010, p. 101), de forma que a renúncia seria uma consequência do benefício. Entretanto, ressalva-se que, diferentemente do gasto direto, a alocação de recurso público por meio de benefício fiscal não é subordinada à aprovação legislativa direta e quantificada no processo orçamentário, além de não permitir o controle estrito da destinação dos recursos transferidos (HENRIQUES, 2010, p. 40-42).

Adota-se, no presente estudo, o tratamento da renúncia de receitas como consequência, na linha de Henriques (2010), pois segundo as normas de contabilidade pública, a medida que originou a renúncia pode ser registrada como redutora do grupo variação patrimonial aumentativa, como despesa orçamentária, dentre outras classificações³, razão pela qual tal figura é o efeito quantitativo

³Sobre o tema, a Nota Técnica nº 4/2013 do Ministério da Fazenda conclui: a. A evidenciação de renúncia de receitas será efetuada de diversas maneiras, sendo contabilizada somente nos casos em que seja possível mensurar um valor confiável. Em casos de, por exemplo, isenções de tributos e benefícios creditícios, as renúncias serão evidenciadas por meio de demonstrativos publicados pela SRFB e SPE. Nos casos de subsídios em que ocorra efetiva saída de recursos, serão feitos registros em contas de despesa orçamentária. Para os casos de perdão de dívidas, como anistias ou remissões, o controle se dará por meio de contas patrimoniais. Também é admitido o uso das contas de compensação, de maneira que foram criadas contas e disponibilizados eventos contábeis no SIAFI para tal finalidade; b. A evidenciação das renúncias fiscais e

decorrente das formas previstas no art. 14 da LRF, com a ressalva de que o impacto orçamentário-financeiro, consoante será desenvolvido adiante, independe da metodologia de cálculo, uma vez que o conceito deve ser normativo e aplicável a todos os entes federativos.

Na esfera jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2.238-5 (outras apensadas: 2241, 2256 e 2365), relacionada a dispositivos da Lei Complementar n° 101/2000 e ajuizada por partidos políticos brasileiros, decidiu pelo indeferimento da medida cautelar, tendo em vista a constitucionalidade do art. 14, inc. II (**elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição**). Os autores sustentaram o desrespeito ao art. 167, III, da CF/88, pois após aprovação legislativa por maioria absoluta de crédito suplementar ou especial, não poderia a lei complementar fixar limite ao ente federado para a utilização de mecanismo de geração de receita.

Ademais, alegaram inconstitucionalidade devido ao fato de tratar-se de norma estranha à concessão de benefícios fiscais. Nessa seara, para o Ministro Ilmar Galvão, o dispositivo é constitucionalmente insustentável, dado que inibe, por completo, a concessão de incentivos, faculdade inerente ao ente que exerce a competência tributária de natureza constitucional, e que, por isso mesmo, somente pode encontrar limite na própria CF/88, como ocorre com os Estados, quanto ao ICMS, que depende de convênio, nos moldes previstos no art. 155, § 2º, XII, g, motivo pelo qual deferiu a medida cautelar para suspender a eficácia da expressão.

dos benefícios financeiros e creditícios ocorre atualmente por meio de demonstrativos publicados pela SRFB e SPE, além do demonstrativo da estimativa e compensação das renúncias de receitas em anexo à LDO, demonstrativos nas informações complementares e de medidas de compensação em anexo ao PLOA.

No entanto, seguindo a divergência iniciada pela min. Ellen Gracie, o STF entendeu pela constitucionalidade e indeferiu a medida cautelar, adiando o debate substancial para a decisão de mérito, sendo o entendimento correto, pois, diferentemente dos fundamentos do min. Ilmar Galvão, não houve impedimento total para a concessão de incentivos, o que seria constitucionalmente insustentável, mas o estabelecimento de uma condição (compensação) para a implementação de medidas das quais decorram renúncia de receitas. Ainda acerca do tema, tem-se a discussão sobre a necessidade de obediência ao art. 14 da LRF, quando os benefícios forem para novos contribuintes, porque tais medidas não acarretam redução na arrecadação. Em parecer sobre o assunto, foi concluído o seguinte:

[...] há duas espécies de incentivos: aqueles que causam impacto sobre a receita e o orçamento, aos quais podemos denominar de “incentivos onerosos” para a entidade concedente; e aqueles outorgados a “custo zero”, que não causam qualquer impacto sobre as finanças do ente federativo, implicando desenvolvimento da região e futuro crescimento de arrecadação, em face da geração de empregos e outros fatores de progresso decorrentes da estimulação fiscal concedida. Nitidamente, aos incentivos não onerosos para efeitos de receita tributária, o artigo 14 não se aplica, em inteligência que albergo e que torna esse dispositivo compatível com o 151 da Constituição e não seu inviabilizador, até porque se o fosse tornar-se-ia inconstitucional (MARTINS, 2001, p. 30-31-32). Grifamos.

Seguindo a linha do parecerista, existe entendimento no mesmo sentido, cuja conclusão é pela descaracterização da renúncia nos casos de benefícios não onerosos (OLIVEIRA, 2015, p. 759 e FURTADO, 2014, p. 572), sendo que há ainda compreensão da restrição da não incidência do art. 14 da LRF às situações relativas aos tributos não vinculados (FURTADO 2014, p. 572). Embora a doutrina majoritária conclua pela desnecessidade de atendimento aos requisitos e condições do art. 14 da LRF na situação supracitada, há entendimento minoritário pela necessidade de obediência ao referido dispositivo, já que, dependendo da metodologia de cálculo utilizada pelo ente federativo, o resultado

numérico da renúncia pode ou não ser igual a zero (HENRIQUES, 2010, p. 151).

No caso em tela, a razão está com Martins (2001), Oliveira (2015) e Furtado (2014), mais precisamente com o último, porque o *caput* do art. 14 prescreve que a renúncia seria uma decorrência da concessão de benefício de natureza tributária, e, desse modo, destinado aos incentivos que implicam impacto orçamentário-financeiro, com redução de receita programada. Como os recursos oriundos de benefícios “a custo zero” não são previstos, há renúncia, mas inexistente impacto orçamentário-financeiro (OLIVEIRA, 2015, p. 919), e, portanto, incompatíveis com o inciso I (consideração da renúncia na estimativa de receitas).

Apesar de coerente a argumentação de Henriques (2010), porque não houve prescrição legal de metodologia de cálculo obrigatória, de maneira que haveria autonomia federativa na escolha do método, entende-se que o conceito deve ser normativo e aplicável a todos os entes, bem como baseado na receita programada, consoante explicado anteriormente. Interpretação diversa implicaria o desvirtuamento da LRF, mediante tratamento desigual entre os entes, com a possibilidade de a mesma medida impactar o orçamento de um ente e não o de outro, em face da adoção de metodologias de cálculo distintas.

Ademais, é preciso compatibilizar o citado dispositivo da LC 101/2000 com o art. 151 da CF/88, tendo-se em vista que a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento social e econômico entre as diferentes regiões foi prevista no texto constitucional, afastando a igualdade entre os contribuintes, motivo pelo qual a necessidade de atender ao inciso II (compensação) diluiria a normatividade do dispositivo constitucional (nesse sentido: MARTINS, 2001, p. 32), na medida em que, para desonerar os novos contribuintes e concretizar a referida regra constitucional, seria preciso onerar ainda mais os demais contribuintes.

Por fim, como observou Furtado (2014), a não incidência é restrita aos casos de novos contribuintes e aos tributos não vinculados, porque os montantes não se destinam a atender uma

atividade estatal específica em relação ao contribuinte, e, assim, inexistente relação direta entre o valor do tributo e alguma função administrativa. Caso contrário, a atividade ficaria sem os valores aptos ao seu exercício regular, ressaltando-se que a consideração da taxa como forma da correspondência não é infirmada pela desproporção entre o valor da exação e o custo econômico do serviço, pois as taxas não deixam de ser uma contraprestação, mesmo que para cobrir o seu custo a Administração recorra a outras entradas (BORGES, 1998, p. 37).

Portanto, no atual modelo constitucional de Estado Democrático de Direito, o poder financeiro está sujeito ao ordenamento jurídico, de forma que o seu exercício não é arbitrário, mas limitado ao âmbito do direito positivo (BORGES, 1998, p. 35), eis que o legislador constituinte, principalmente após a edição da EC 95/2016, e o legislador infraconstitucional estabeleceram normas rígidas e austeras de responsabilidade no exercício da gestão fiscal pelos entes federativos, as quais, por conseguinte, influenciam no cumprimento das metas administrativas estipuladas, notadamente no que tange à concretização das políticas públicas.

2.2 O Conteúdo Jurídico do Princípio do Equilíbrio Orçamentário-Financeiro

A positivação de parâmetros rígidos e de limites ao Estado na realização de sua atividade financeira constitui condição necessária para o planejamento da gestão pública e a implementação de suas funções, dentre as quais a realização de políticas públicas (BERNARDES, 2008, p. 18). O *caput* do art. 37 da CF/88 (Emenda nº 19/1998) dispõe que a Administração Pública obedecerá ao princípio da eficiência. Por sua vez, nos arts. 165 e segs., há extenso regramento jurídico em relação ao sistema orçamentário, exigindo por parte dos entes federativos a elaboração de três espécies de leis orçamentárias estreitamente vinculadas: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e

Lei Orçamentária Anual (LOA). Atinente à função do orçamento, foi ensinado o seguinte:

É através do orçamento que se orienta a promoção do desenvolvimento econômico, o equilíbrio da economia e da redistribuição de renda. O Estado Orçamentário é um Estado de Planejamento. As receitas públicas, os investimentos e as despesas se fazem segundo planos anuais ou plurianuais, previstos no artigo 165 da Constituição Federal (BERNARDES, 2008, p. 42).

Sobre o conteúdo jurídico do princípio do equilíbrio orçamentário-financeiro, a CF/88 determina, no art. 166, que as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem apenas podem ser aprovadas caso ocorra a indicação dos recursos necessários, admitidos somente os provenientes de anulação de despesa (§ 3º, inc. II). Mais à frente, no art. 167, foram prescritas várias vedações ao exercício da atividade financeira, dentre as quais a realização de despesas ou a assunção de obrigações que excedam os créditos orçamentários ou adicionais (inc. II); a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa (inc. III); a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes (inc. V) e a concessão ou utilização de créditos ilimitados (inc. VII).

Já a LRF, no art. 4º, positivou a disciplina normativa da Lei de Diretrizes Orçamentárias, determinando que o projeto da LDO será integrado pelo Anexo de Metas Fiscais, no qual serão estabelecidas metas anuais, relativas a receitas e despesas, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes (§ 1º). Mais a frente, no § 2º é prescrito o conteúdo do referido anexo. Quanto ao projeto de LOA, a LRF apenas dispõe que será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da CF/88, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado (art. 5º, II). Atinente à previsão de receitas e sua respectiva renúncia, bem como em relação à geração de despesas obrigatórias de caráter

continuado, foram positivadas condições austeras para os entes federativos (arts. 14 e 17).

Assim, a LRF adicionou exigências à previsão constitucional (art. 165, § 2º), prescrevendo que a LDO, além de estabelecer metas e prioridades, deve orientar os responsáveis pela elaboração da LOA, dispondo sobre política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento e promovendo equilíbrio entre receitas e despesas (BERNARDES, 2008, p. 42-43). Por consequência, a Lei Complementar nº 101/2000, principal norma legal sobre finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal, buscou assegurar a aplicação de relevantes princípios constitucionais (BERNARDES, 2008, p. 41).

Ocorre a advertência mediante a qual formalmente os projetos orçamentários possuem sempre a totalidade dos valores previstos das receitas igual à totalidade das despesas fixadas, uma vez que os déficits orçamentários são compensados com a previsão de operações de crédito (equilíbrio sob a ótica contábil, independentemente da origem das receitas), diferentemente do equilíbrio econômico, que ocorre apenas quando as despesas públicas são financiadas exclusivamente com receitas próprias (FURTADO, 2014, p. 102). Adiante, conclui-se que a CF/88 não mencionou o equilíbrio orçamentário no sentido econômico, mas somente impediu o déficit no orçamento corrente (diferença negativa entre receitas correntes e despesas correntes), de modo que, em regra geral, é vedado custear os serviços públicos mediante empréstimos, motivo pelo qual as operações de crédito devem ser operadas apenas com o escopo de financiar investimentos (*idem*).

Na mesma linha do último autor referido e classificando o equilíbrio orçamentário como critério, há a passagem seguinte:

[...] não há na Constituição brasileira qualquer dispositivo que manifeste algo no sentido da afirmação do “equilíbrio orçamentário” como um princípio do nosso ordenamento. Isso, entretanto, não quer dizer que a Constituição tolere políticas administrativas perdulárias ou prejudiciais à qualidade das finanças públicas. Basta verificar as múltiplas hipóteses de controle de responsabilidade dos gestores públicos. Tampouco se pode inferir que a prática de orçamentos deficitários seja algo estimulado. O ideal será sempre a busca da estabilidade

orçamentária (i) e pela qualidade do gasto público (ii). Porém, quando se colocar em conflito o atingimento de fins constitucionais do Estado, deverá prevalecer sempre a Constituição Financeira do Estado Democrático de Direito, nos seus princípios e valores a serem concretizados. Com isso, deve prosperar o exame de estabilidade ao longo de período certo, avaliado em modo dinâmico, sem restrição a exercício anual (TORRES, 2014, p. 384-385).

Já no que concerne à qualidade do gasto público, foi exposto que o constituinte não fez a opção pelo equilíbrio orçamentário, mas sim pela economicidade, a qual é, ao lado da legitimidade, uma medida de controle do mérito administrativo, impondo-se ao orçamento como princípio, motivo pelo qual cabe ao Poder Legislativo o necessário e prudente controle das metas, programas, objetivos e de todo o planejamento (TORRES, 2014, p. 386).

Ainda com relação ao princípio do equilíbrio orçamentário-financeiro, a Lei de Responsabilidade Fiscal positivou o chamado Equilíbrio Fiscal Sustentável (superávit necessário), uma vez em que a legislação complementar, além do equilíbrio prescrito no art. 4º, I, *a*, estabelece, no § 1º do mesmo dispositivo, a exigência de resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes, de modo que a receita primária deve superar a despesa primária para a diferença ser utilizada no pagamento do serviço da dívida pública.

Parece que o princípio do equilíbrio orçamentário-financeiro foi positivado no ordenamento jurídico nacional, no sentido de despesas correntes financiadas exclusivamente por receitas próprias, e agora, após a EC95/2016, com a limitação do aumento dos gastos públicos, sendo que o dispositivo normativo que consagra o ponto de início para a sua construção é o *caput* do art. 37 da CF/88 (EC n° 19/1998), que dispõe sobre a necessidade de a Administração Pública obedecer ao princípio da eficiência. Além disso, o texto constitucional encerra, em diversos dispositivos, determinações convergentes com a ideia de eficiência e equilíbrio na atividade financeira estatal. Na mesma perspectiva aqui defendida:

A busca dos orçamentos equilibrados, retorna, portanto, às suas origens e concepções clássicas de finanças públicas, sendo um dos desideratos da lei da responsabilidade fiscal. Vale a pena lembrar, todavia, que o grande problema hoje das entidades federativas reside em uma delas formular a política monetária e cambial e todas as outras deverem seguir a política adotada, sem qualquer interferência. São uma espécie de —bois de tranco, na linguagem do caboclo paulista, numa referência aos carros de boi, com juntas de quatro animais, em que os da segunda fila recebem o tranco do carro, embora o caminho seja determinado pelos que estão na primeira fileira (MARTINS, 2001, p. 12).

A sistematização conceitual desses dispositivos revela que o constituinte se preocupou, exaustivamente, com padrões de conduta administrativa, todos eles alinhados à ideia de equilíbrio orçamentário-financeiro e eficiência: **primeiro**, positivando que as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa (art. 166, § 3º, II, da CF/88); **segundo**, positivando, no art. 167 da mesma Constituição, várias proibições em relação às despesas públicas e às operações de crédito; **terceiro**, criando procedimentos de fiscalização contábil, financeira e orçamentária (art. 70 e segs., da CF/88 — incluindo o controle da economicidade) e de defesa contra a ineficiência administrativa (por exemplo, ação popular — art. 5º, LXXIII, da CF/88; competências do controle interno, art. 74, I a IV, da CF/88 e denúncia ao TCU — art. 74, § 2º, da CF/88); **quarto**, normatizando que lei complementar disporá sobre finanças públicas, dívida pública externa e interna (art. 163), regulamentado pela LC nº 101/2000 (Equilíbrio Fiscal Sustentável - superávit necessário, como comentado anteriormente) e **quinto**, a LRF fixa, como parâmetro dos limites da dívida pública e das operações de crédito, a Receita Corrente Líquida (art. 30, § 3º), com possibilidade excepcional de revisão dos limites (§ 6º).

Por fim, ressalta-se que os direitos sociais não são considerados investimentos pela legislação brasileira, mas despesas correntes (art. 12, §§ 1º a 4º, Lei nº 4320/1964), razão pela qual mesmo antes da EC nº 95/2016 (aplicável apenas à União) não era

válido financiar tais prestações por meio de endividamento estatal (receitas de capital). Assim, é crucial que a atividade financeira estatal seja operada com base em orçamentos que retratam a realidade contábil e financeira (nesse sentido: BERNARDES, 2008, p. 42). Com fulcro em tais ideias, é imperioso concluir que as normas constitucionais e legais positivaram que o equilíbrio das contas públicas é um objetivo a ser perseguido pelos entes federativos, uma vez que apenas dessa forma será possível a concretização dos direitos e das garantias fundamentais do cidadão, finalidade primordial a ser perseguida pelo Poder Público (BERNARDES, 2008, p. 37), razão pelo qual, no próximo item, será discutida a discricionariedade em relação às condições previstas nos incisos I e II do art. 14 da LRF.

3 DISCRICIONARIEDADE E O ARTIGO 14 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A discricionariedade administrativa legítima consagra o direito fundamental à boa administração pública (FREITAS, 2009, p. 22), compreendida como sendo o:

[...] direito fundamental à administração pública eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas. A tal direito corresponde o dever de a administração pública observar, nas relações administrativas, a cogência da totalidade dos princípios constitucionais que a regem (FREITAS, 2009, p. 22).

Nessa linha, conceitua-se a discricionariedade administrativa legítima como a “competência administrativa (não mera faculdade) de avaliar e de escolher, no plano concreto, as melhores soluções, mediante justificativas válidas, coerentes e consistentes de conveniência ou oportunidade (com razões juridicamente aceitáveis), respeitados os requisitos formais e substanciais da efetividade do direito fundamental à boa administração pública” (FREITAS, 2009, p. 24). Logo, o controle dos atos administrativos

discrecionários deve ser operado em consonância com o referido direito fundamental.

Em sentido diverso, entendendo pela inexistência de discricionariedade na atividade administrativa e pela existência de uma única resposta correta (resposta hermeneuticamente adequada à Constituição), há a seguinte exposição:

Por tudo isso, certamente uma das primeiras conclusões a que podemos chegar e que certamente condicionam todas as demais, é que não há uma discricionariedade administrativa. A um pela pretensa indeterminação do direito ser idêntica para todo o direito, não se distinguindo *ab initio* apenas em razão de seu destinatário, o que também é definido pelo intérprete (autêntico), quem quer que seja ele. A dois, visto que na atividade executiva, ou seja, administrativa, não há uma esfera política, conforme melhor exposto na sequência, sob pena de total relativização do direito e do controle da atividade estatal, pela atribuição discricionária, ou seja, com margem de liberdade (efetivamente) ao intérprete, de instituir quantas dimensões políticas quiser e onde quiser (MADALENA, 2016, p. 209).

Na mesma linha, o primeiro autor deste artigo aduz que:

[...] a melhor doutrina parece ser a que defende a existência de apenas uma solução válida. Aquela que o intérprete, levando em consideração as regras jurídicas aplicáveis e os princípios constitucionais compatíveis adequados à situação fática, encontra a melhor solução conforme a Constituição (FARIA, 2016, p. 246).

Por sua vez, adotando o juspositivismo exclusivista e em sentido contrário aos ensinamentos até aqui tratados, cita-se o seguinte trecho:

Em primeiro lugar, consideramos que entre os princípios e as regras jurídicas há diferenças quantitativas, adotando o conceito de densidade normativa. A análise das normas jurídicas sob a ótica de sua densidade normativa vislumbra diferenças no grau de concretude e indica que os responsáveis pela concretização do direito possuem maior discricionariedade quando aplicam normas abstratas e vagas, como os princípios. Os princípios são mais abstratos e vagos do que outras normas, e possuem finalidades programáticas: estabelecem metas sem especificar os meios e os procedimentos que permitem alcançar as metas, nem as sanções cabíveis em caso de omissão das autoridades competentes. Isso nos leva a rejeitar

a tese da superioridade dos princípios em relação às regras, assim como a tese, segundo a qual a forma de aplicação dos princípios em casos concretos é diferente da forma de aplicação das regras. A diferença é quantitativa e consiste na maior discricionariedade do aplicador (DIMOULIS, 2018, p. 191-192).

Baseado nos ensinamentos dos autores referidos, verifica-se que a doutrina da discricionariedade administrativa apresenta grande variação, ora entendendo que há uma única resposta correta, seja diante do caso concreto ou abstratamente, ora compreendendo que existe mais de uma resposta correta. O segundo autor deste artigo adota a tese segundo a qual a Administração, no que tange à discricionariedade, possui mais de uma alternativa, desde que respeite as normas constitucionais e infraconstitucionais, consoante lição exposta na sequência:

Portanto, qualquer medida adotada pela Administração, que se insira no espaço marcado pela lei, é igualmente legítima e, pois, incensurável, quando confrontada com o princípio da legalidade. Ao Judiciário cumpre fulminar o ato apenas nas hipóteses em que objetivamente possa concluir que o ato administrativo expedido não atende superiormente ao interesse público, e não impor aquela que, subjetivamente, compreenda ser a melhor solução. Conclusivamente, podemos afirmar que, no Estado de Direito, a discricionariedade pode ser definida como o dever da Administração ou daquele que exerce função administrativa de indicar qual é o comportamento, entre pelo menos dois admitidos pelas normas incidentes no caso concreto, que melhor atende à finalidade da regra que lhe atribuiu dita competência (ROMAN, 2010, p. 99).

Nessa perspectiva, o legislador complementar, no art. 14 da LRF, atribuiu condições alternativas ou cumulativas para compensar a renúncia de receitas: diminuição das despesas públicas (inciso I) ou/e aumenta das receitas públicas (inciso II), motivo pelo qual é imperioso examinar se existe discricionariedade administrativa entre as medidas positivadas. Com isso, responde-se às seguintes questões: a escolha dentre as três alternativas prescritas (apenas inciso I, apenas inciso II ou ambos) cabe ao Poder Executivo no exercício do poder discricionário ou há parâmetros normativos capazes de balizar o controle da medida adotada?

A doutrina administrativista nacional, com base no art. 2º da Lei nº 4717/1965 (ação popular), divide o ato administrativo em cinco elementos: competência, forma, objeto, motivo e finalidade, considerando o mérito do ato administrativo, a conveniência e oportunidade relativas ao motivo e ao objeto, inspiradoras da prática do ato resultante da discricionariedade (CARVALHO FILHO, 2012, p. 123). De início, note-se que a renúncia de receitas não é uma imposição legal ao administrador público, na medida em que o dispositivo apenas prescreve condições compensatórias, caso haja a opção pela renúncia (discricionariedade na atuação).

Dessa forma, verifica-se um dos méritos administrativos da norma jurídica de renúncia de receita, pois a escolha pela sua adoção dependerá de vertentes relativas à conveniência e à oportunidade. Nesse sentido, declara-se que:

A escolha pela renúncia de receitas passa, a priori, por uma verificação técnica da situação macroeconômica da esfera governamental correspondente, na qual são analisados os índices de renda, consumo, desemprego, déficit ou superávit arrecadatório, dentre outras informações cujo estudo e análise são pertinentes às ciências das finanças e da economia, sendo influenciadas até mesmo por aspectos políticos (PASSOS, 2012).

O estudo da competência quanto à renúncia de receitas passa procedimentalmente por duas etapas distintas: o atendimento das exigências relacionadas pelo art. 14 da LRF e sua concessão ou ampliação por meio de lei específica. Conforme art. 165 da CF/88, a LDO e a LOA são de iniciativa do Poder Executivo, de modo que a competência exclusiva do ato é do chefe do Poder Executivo. Porém, a implementação da renúncia somente dar-se-á por lei específica (forma), a qual será elaborada pelo Legislativo da esfera do proponente, tendo em vista o princípio da legalidade que permeia a matéria (art. 150, § 6º, da CF/88, e art. 97 do Código Tributário Nacional).

Quanto ao último elemento vinculado (finalidade), o escopo da norma de renúncia de receitas é assegurar o equilíbrio orçamentário-financeiro e a neutralidade orçamentária, mediante compensação financeira (diminuição das despesas – inciso I,

aumento das receitas, inciso II, ou ambos) nos casos de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício especial de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita. Especificamente, o fim da renúncia de receitas, mais precisamente da norma jurídica de incentivo ou benefício, será o atingimento de algum objetivo constitucional ou infraconstitucional (desenvolvimento de algum setor, aumento da arrecadação, geração de empregos, dentre outros), cuja eficiência deverá ser controlada pelos responsáveis do controle interno e externo.

Atinente ao objeto da renúncia, o *caput* do art. 14 da LRF consagra que apenas os benefícios tributários sujeitam-se ao atendimento dos pressupostos legais, de forma que os financeiros não estão submetidos à esfera de incidência da norma. Dessa forma, o objeto retratado está inserido no âmbito de discricionariedade, uma vez que existem várias formas de benefícios tributários (isenção, alíquota zero, entre outras). Logo, a renúncia pode ser operada com (benefícios tributários especiais) ou sem (benefícios tributários gerais e financeiros) o atendimento às condições legais (PIVA, 2018, p. 232-233), destacando-se que o Estado precisa definir os critérios objetivos a serem preenchidos - critério racional que justifique o tratamento diferenciado, a fim de atender à isonomia entre os contribuintes (MELLO, 2010, p. 280-281).

Por fim, no que tange ao motivo da renúncia de receitas, o art. 14 não positivou nenhum, de maneira que o respectivo elemento apresenta maior grau de discricionariedade. Todavia, entende-se que é justamente nesse elemento, assim como no objeto e na finalidade específica, que os princípios da neutralidade tributária e da eficiência financeira devem balizar o comportamento da Administração Pública, na medida em que os efeitos oriundos da renúncia é que devem ser verificados. Assim, caso haja a renúncia, depreende-se que é imprescindível a exposição das razões de fato e de direito que levaram o agente administrativo a conceder o benefício a determinados contribuintes (MELLO, 2010, p. 282).

Quanto à definição e ao alcance do princípio da neutralidade tributária, bem como tendo por pressupostos

metodológicos a coerência intersistemática entre o sistema da economia e o sistema tributário e a coerência intra-sistemática entre o princípio da justiça fiscal e o princípio da neutralidade fiscal, menciona-se a seguinte passagem:

O princípio da neutralidade fiscal volta-se a encontrar a correta correlação entre a tributação e a busca pela prosperidade (eficiência). Trata-se aqui de encontrar a correta relação do contribuinte entendido como agente econômico e a esfera pública econômica (ordem econômica), permitido identificar em que medida a tributação se insere no contexto econômico e social. O princípio da neutralidade fiscal volta-se aqui à promoção do sentido privado da tributação, como um valor essencial. (...). O sentido da neutralidade fiscal está na ideia de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica. A tributação deve ser o mais neutra possível, ou seja, não deve se constituir em um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento. Desse modo, a tributação não pode se constituir em um elemento de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento (CALIENDO, 2006, p. 536).

A relação entre a renúncia de receitas e o princípio da neutralidade tributária é evidente pela prescrição do § 1º do dispositivo citado, tendo em vista que o legislador, mediante omissão consciente, não considera as isenções de caráter geral⁴ no rol do art. 14, de forma que a Administração Pública poderá delas valer-se discricionariamente. Assim, como as isenções gerais não afetam a neutralidade tributária, uma vez que inexistente desigualdade de tratamento, não houve a determinação de medidas de compensação financeira. Com isso, apenas os tratamentos

⁴ A isenção geral, nos termos do art. 176 do CTN, decorre diretamente de lei, não dependendo de ato administrativo para sua concessão, ao passo que a específica, embora também necessite de previsão legal, efetiva-se com o despacho da autoridade administrativa, diante do requerimento do interessado, desde que este comprove o preenchimento de condições e requisitos previstos em lei, nos termos da previsão do art. 179 do CTN.

diferenciados (§ 1º, parte final), os quais afetam a neutralidade tributária, são abrangidos pelo art. 14 da LRF.

Já pertinente ao princípio da eficiência no Direito Financeiro, que abarca tanto a atividade financeira propriamente dita, como a sua relação com a Constituição Tributária e a Econômica, entende-se que o seu conteúdo jurídico deve ser interpretado sob a ótica dos seguintes aspectos:

1) capacidade dispenditiva do Estado, que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados a bem da comunidade; 2) justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; 3) justo combate à sonegação, para que não gere descompetitividade. Qualquer desfiguração de um dos três fatores administrativos acaba por provocar descompassos em todos eles. O princípio da eficiência, em matéria tributária, portanto, pode ser definido como “a adoção de política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça social, sendo, pois, a arrecadação, mera consequência natural e necessária, para que, sem ferir a capacidade contributiva, gere serviços públicos à comunidade proporcionais ao nível impositivo”. Os limites materiais estão nos princípios da capacidade contributiva, do efeito não confisco, da isonomia e da proporcionalidade entre o nível da arrecadação e a extensão e qualidade dos serviços públicos, diretos ou indiretos, retornados à sociedade (MARTINS, 2006, p. 31-32). Grifamos.

Portanto, na renúncia de receitas do art. 14 da LRF, o administrador apresenta discricionariedade na escolha entre as condições do inciso I (diminuição de despesas) e do inciso II (aumento das receitas), podendo optar por qualquer uma ou por ambas, desde que o tratamento desigual “seja uma decorrência lógica do fator de diferenciação escolhido e promova valores protegidos pelo texto constitucional” (MELLO, 2010, p. 278). Dessa forma, independentemente da condição adotada pelo agente público para concretizar o equilíbrio orçamentário-financeiro e a neutralidade orçamentária, o que pode e deve ser objeto de exame são os critérios objetivos adotados (neutralidade tributária), bem como o atingimento dos fins estabelecidos (eficiência), e, desse

modo, compatibilizar o equilíbrio nas contas públicas com a consolidação dos direitos e garantias fundamentais.

4 OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O CONTROLE DA DISCRICIONARIEDADE NA RENÚNCIA DE RECEITAS

O controle dos efeitos financeiros da concessão de benefícios fiscais no ordenamento jurídico nacional passou por diversas mudanças, cujas principais características foram expostas da forma que segue:

Durante a vigência das Cartas de 1946 e 1967, a ideologia dominante no Brasil era a do Estado intervencionista. Desde as bem-sucedidas medidas de política fiscal para conter as crises econômicas aplicadas na primeira metade do século XX, as políticas de desenvolvimento adotadas utilizavam fartamente o gasto público e a concessão de benefícios fiscais como principais instrumentos para estimular o desenvolvimento econômico. Assim, durante as chamadas “décadas de ouro” do século XX (1950 a 1970), concediam-se incentivos e isenções fiscais livremente, não existindo nenhum controle jurídico formal sobre seus efeitos ao Erário público, em vista da convicção de que tais benefícios conduziam ao crescimento econômico. [...] Com a mudança dos paradigmas políticos e econômicos ocorridos nas décadas de 1980 e 1990 – a queda do Muro de Berlim, a desestruturação do socialismo real e a globalização da economia –, novos paradigmas relativos à gestão orçamentária passaram a ganhar espaço. Passou-se a condenar o uso da política fiscal e a se valorizar o uso de política monetária para se atingir o desenvolvimento econômico, o que exigiu a criação de mecanismos para atingir o equilíbrio das contas públicas e a transparência na atividade financeira do Estado (HENRIQUES, 2010, p. 99-101).

Nessa linha de raciocínio, embora vigente a Lei 4.320/1964⁵, o controle das consequências financeiras dos benefícios fiscais concedidos foi normatizado de maneira mais robusta com o advento da Constituição de 1988, que outorga diversas atribuições aos órgãos de controle interno e externo

⁵ Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(Título IV, Capítulo I, Seção IX), e especialmente com a posterior vigência da LRF. Esta, além de positivar as condições para compensação financeira das renúncias de receitas (art. 14), dispõe que a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação são requisitos essenciais para uma gestão fiscal responsável (art. 11⁶), cuja desobediência quanto aos impostos implica a proibição de recebimento de transferências voluntárias por parte do ente irresponsável.

A concessão de incentivos ao domínio econômico privado pode ser utilizada como instrumento para concretizar os fins constitucionais e legais, incluindo o princípio da eficiência. Entretanto, há parâmetros normativos capazes de balizar o controle da medida adotada, a fim de evitar distorções na ordem econômica (neutralidade tributária) e a redução da capacidade de financiamento dos entes federativos (eficiência). Dessa forma, assume relevância o exercício das competências constitucionais dos órgãos de controle interno (art. 74) e externo (art. 70), tanto no momento da concessão quanto no exame posterior dos resultados obtidos, uma vez que é justamente a verificação dos efeitos que poderá medir o acerto da medida realizada (eficiência). Sobre a atuação das Cortes de Contas quanto às receitas públicas, aduz-se que “o controle sobre as receitas e renúncias de receitas é tão ou mais importante que o controle sobre a despesa. Aliás, inconcebível sequer imaginar um órgão de controle sem poder para fiscalizar a receita” (FERNANDES, 2012, p. 545).

Por fim, a Emenda Constitucional nº 95/2016 estabelece teto para o crescimento das despesas públicas da União, prescrevendo, no art. 109, § 2º, II, ADCT, que adicionalmente ao

⁶ Sobre o dispositivo referido, importa ressaltar a discussão jurídica de sua constitucionalidade, uma vez que Constituição Federal de 1988 apenas outorgou competências para a instituição de tributos. O STF, na Adin nº 2.238-5, entendeu, acertadamente, pela constitucionalidade, pois a vedação em tela é atinente somente às transferências voluntárias, ou seja, aos repasses financeiros que não decorrem de determinação legal ou constitucional.

disposto no *caput* do citado art. 109, no caso de descumprimento do limite de que trata o inciso I do *caput* do art. 107 do ADCT (limite individualizado para as despesas primárias do Poder Executivo), fica vedada a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício tributário, demonstrando a preocupação do constituinte reformador com o equilíbrio orçamentário-financeiro e a renúncia de receitas, sendo que tal regra, que impede a discricionariedade na situação específica, deve ser verificada pelos órgãos de controle interno e externo.

Nessa linha de entendimento, conclui-se que o acompanhamento das renúncias de receitas, tanto pelos entes (controle interno, art. 74, CF/88) como pelos órgãos de controle externo, é primordial para verificar o cumprimento dos requisitos e das finalidades da norma extraída do art. 14 da LRF, com o escopo de examinar se ocorreu alguma vantagem para a coletividade (concretização de um fim público - eficiência) ou se foi somente desperdício de dinheiro público em proveito de certos contribuintes (neutralidade tributária), em detrimento da capacidade de financiamento dos entes e da concretização dos mandamentos constitucionais e legais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho foi uma pesquisa documental e bibliográfica, mediante o estudo do conteúdo e do comando da norma contida no art. 14 da LRF, correlacionando as condições para renúncia de receitas previstas nos incisos I e II com a discricionariedade na atividade financeira estatal, sob a ótica do princípio do equilíbrio orçamentário-financeiro, concluindo pela existência de discricionariedade nas medidas que implicam renúncia de receitas, conforme o exame dos cinco elementos do ato administrativo, de modo que a **problemática em relação à concretização dos direitos e garantias fundamentais foi compatibilizada com as demais normas constitucionais e legais, uma vez que somente é possível o atingimento dos fins**

constitucionais por meio de um orçamento que reflita a realidade contábil e financeira do ente federativo.

Nessa esteira, a renúncia de receitas não é imposição legal, pois o art. 14 da LRF apenas prescreve condições compensatórias, caso haja a opção pela renúncia, ressalvando-se o caso da União, tendo em vista que a EC nº 95/2016 prescreve, no art. 109, § 2º, II, ADCT, que adicionalmente ao disposto no *caput* do artigo 109, no caso de descumprimento do limite de que trata o inciso I do *caput* do art. 107 do ADCT (limite individualizado para as despesas primárias do Poder Executivo), fica vedada a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária.

O estudo da competência quanto à renúncia de receitas passa procedimentalmente por duas etapas distintas: o atendimento das exigências relacionadas pelo art. 14 da LRF e sua concessão ou ampliação por meio de lei específica. Conforme art. 165 da CF/88, a LDO e a LOA são de iniciativa do Poder Executivo, de modo que a competência para a iniciativa de lei sobre renúncia de receitas é exclusiva do chefe do Executivo. Ressalta-se que a implementação da renúncia de receitas somente dar-se-á pela lei específica aqui referida (forma), discutida e votada pelo Legislativo da esfera do proponente, em face do disposto no art. 150, § 6º, da CF/88, e no art. 97 do CTN.

Quanto à finalidade, o escopo da norma é assegurar o equilíbrio orçamentário-financeiro e a neutralidade orçamentária, mediante a compensação financeira nos casos de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício especial de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita. Especificamente, o fim da renúncia, mais precisamente da norma jurídica de incentivo ou benefício, será o atingimento de algum objetivo constitucional ou infraconstitucional (desenvolvimento de algum setor, aumento da arrecadação, geração de empregos, dentre outros), cuja eficiência deverá ser controlada pelos responsáveis do controle interno e externo.

Atinente ao objeto da renúncia de receitas, o art. 14 da LRF consagra que apenas os benefícios tributários sujeitam-se ao atendimento dos pressupostos legais, de modo que os benefícios

financeiros não estão submetidos à esfera de incidência da norma de renúncia de receitas. Dessa forma, o objeto retratado está inserido no âmbito de discricionariedade, uma vez que existem várias formas de benefícios tributários especiais (isenção, alíquota zero, por exemplo), o que não abarca os incentivos financeiros, nem as desonerações fiscais de caráter geral.

Por fim, no que tange ao motivo da renúncia, o art. 14 da Lei Complementar nº. 101/00 não positivou nenhum, de modo que o elemento em tela apresenta maior grau de discricionariedade administrativa. Todavia, deve-se entender que é justamente nesse elemento, assim como no objeto e na finalidade específica, que os princípios da neutralidade tributária e da eficiência financeira devem balizar o comportamento da Administração Pública, na medida em que são a exposição das razões de fato e de direito que levaram o agente administrativo a conceder o benefício a determinados contribuintes e os efeitos oriundos da renúncia de receitas que devem ser verificados.

Portanto, na renúncia de receitas de que trata o art. 14 da LRF, o administrador vale-se da discricionariedade para adotar a escolha entre a disposição contida no inciso I (diminuição de despesas) e a contida no inciso II (aumento das receitas), podendo optar por qualquer uma ou por ambas, desde que o tratamento desigual não viole as determinações constitucionais e legais relativas à matéria (neutralidade tributária, livre iniciativa, igualdade, livre concorrência, entre outras). Dessa forma, independentemente da condição adotada para concretizar o equilíbrio orçamentário-financeiro e a neutralidade orçamentária, o que pode e deve ser objeto de exame são os critérios objetivos adotados (neutralidade tributária) e o atingimento dos fins estabelecidos (eficiência), e, desse modo, compatibilizar o equilíbrio nas contas públicas com a consolidação dos direitos e garantias fundamentais.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. Atualizado por Hugo de Brito Machado Segundo. 19ª Edição, Rio de Janeiro, Forense, 2015.

BERNARDES, Flávio Couto. Lei de Responsabilidade Fiscal e a Gestão da Administração Pública. Belo Horizonte, Educação e Cultura, 2008.

BORGES, José Souto Maior. Introdução ao Direito Financeiro. 2ª Edição, São Paulo, Max Limonad, 1998.

BRASIL. Lei nº 4.320/1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, 17 de março de 1964. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em 28 de outubro de 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172/1966 (CTN). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 28 de outubro de 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 28 de outubro de 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000 (LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 04 de maio de 2000. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em 28 de outubro de 2018.

BRASIL. NOTA TÉCNICA Nº 4/2013, MINISTÉRIO DA FAZENDA. Brasília. Assunto: Contabilidade Governamental-Tesouro Nacional -Renúncia de Receitas – Procedimentos para evidenciação contábil. Disponível em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/205525/NotaTecnicaCCONF4_Renuncia_Receitas.pdf. Acesso em 28 de outubro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.238-5. Relator Ministro Ilmar Galvão. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 12 de setembro de 2008. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547193>. Acesso em 28 de outubro de 2016.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 95/2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 15 de dezembro de 2016. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2016/emendaconstitucional-95-15-dezembro-2016-784029-publicacaooriginal-151558-pl.html>. Acesso em 28 de outubro de 2018.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues. TÔRRES. Heleno Taveira (Org.). Princípios de direito financeiro e tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro, Renovar, 2006, p. 503-540.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 25ª Edição, Rio de Janeiro, Atlas, 2012.

DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico: teoria da validade e da interpretação do direito. 2ª Edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2018.

FARIA, Edimur Ferreira de. Controle do Mérito do Ato Administrativo pelo Judiciário. 2ª Edição, Belo Horizonte, Fórum, 2016.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby Fernandes. Tribunais de Contas do Brasil. 3ª Edição, Belo Horizonte, Fórum, 2012.

FREITAS, Juarez. Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública. 3ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2009.

FURTADO, J. R. Caldas. Direito Financeiro. 4ª Edição, São Paulo, Fórum, 2014.

HENRIQUES, Elcio Fiori. Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário. 1ª Edição, São Paulo, QuartierLatin, 2010.

MADALENA, Luis Henrique. Discricionariedade administrativa e hermenêutica. Salvador, Juspodivm, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) – Estímulos sem Impacto Orçamentário não são pelo Dispositivo Abrangidos – Opinião Legal, 2001. Disponível em <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/.../10/.../45ffb24072710p.doc>. Acesso em 28 de outubro 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Os Fundamentos Constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, 2001. Disponível em <http://www.gandramartins.adv.br/artigo/detalhe/id/656bae718f664bfae31834fb616d971adoc>. Acesso em 28 de outubro de 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). ALVES, José Carlos Moreira. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2006.

MARTOS, Elizabeth. O conteúdo jurídico do princípio da eficiência no direito financeiro. 2013, Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, Mestrado em Direito, São Paulo. Disponível em: http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/.../Integral_Dissertacao_MARTOS_Elizabeth.pdf Acesso em 29 de junho de 2018.

MELLO, Rafael Munhoz de. Atividade de fomento e o princípio da isonomia. *In*: SPARAPANI, Priscila; ADRI, Renata Porto (Coord.). Intervenção do Estado no Domínio Econômico e no Domínio Social: homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello. Belo Horizonte, Fórum, 2010, p. 263-285.

MISES, Ludwig von. Liberalismo. Tradução de Haydn Coutinho Pimenta. 2ª Edição, São Paulo, Instituto Ludwig von Mises, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 7ª Edição, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015.

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

PASSOS, Ana Beatriz da Motta. *Discrecionariiedade Administrativa e Renúncia de Receitas à Luz da Lei de Reponsabilidade Fiscal*, 2012. Disponível em

<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiDnJCPyO3fAhWDW5AKHUzcAfUQFjAAegQICRAC&url=http%3A%2F%2Fpgm.manaus.am.gov.br%2Fwp-content%2Fuploads%2F2011%2F02%2FDiscrecionariiedade-Administrativa-e-Ren%25C3%25Bancias-de-Receitas-%25C3%25A0-Luz-da-Lei-de-Responsabilidade-Fiscal.docx&usg=AOvVaw3nSgqACL3cF7cCjpnh4BW4>. Acesso em 11 de dezembro de 2018.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. *Incentivos fiscais: uma visão normativa*. Salvador, Juspodivm, 2018.

ROMAN, Flávio José. *Intervenções da Administração Pública na Economia: O Problema da Discrecionariiedade Técnica*. *In:*

SPARAPANI, Priscila; ADRI, Renata Porto (Coord.). *Intervenção do Estado no Domínio Econômico e no Domínio Social: homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello*. Belo Horizonte, Fórum, 2010, p. 89-125.

TORRES, Heleno Taveira Torres. *Direito Constitucional Financeiro*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS*. *In:* SCAFF, Fernando Facury et al (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010. Disponível em <https://posfinanceiro.files.wordpress.com/2012/03/responsabilidade-fiscal-renuncia-de-receitas-e-guerra-fisca-no-icms1.pdf>. Acesso em 28 de outubro de 2018.