

**Renúncias de Receitas e o Processo Orçamentário:
Comentários ao Acórdão 747/2010 – TCU – Plenário.**

Autor: Antonio Carlos Costa d'Ávila Carvalho Jr.¹

Brasília (DF), novembro de 2012.

¹ Antonio Carlos Costa d'Ávila Carvalho Jr. é Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União e Especialista em Orçamento Público.

RESUMO

Com base em estudo da legislação vigente, da doutrina, da jurisprudência do STF e em análise histórica das constituições brasileiras, o presente trabalho tem por objetivo analisar as medidas de compensação previstas pela LRF para a concessão de renúncias de receitas, bem como analisar a pertinência do teor do Acórdão 747/2010 – TCU-Plenário o qual decidiu pela inadequação à legislação vigente da adoção do “ajuste na programação orçamentária e financeira” e do “excesso de arrecadação” como medidas de compensação para as renúncias de receitas. Ao final, conclui que não existe hierarquia entre as medidas de compensação previstas pelos incisos I e II, do art. 14, da LRF, por isso mesmo tais medidas podem ser aplicadas conjuntamente e a qualquer tempo. Conclui também que a escolha das medidas de compensação é ato que depende da análise da oportunidade e conveniência por parte do gestor público e que a “redução de despesas” é uma das medidas de compensação estabelecidas pela LRF para compensar concessões de renúncias. Mostra também que o excesso de arrecadação “involuntário” é uma das fontes de recursos que podem ser direcionadas para compensar renúncias de receitas e que ao longo do exercício financeiro, é possível efetuar modificações na Lei Orçamentária Anual com o objetivo de acomodar as alterações proporcionadas pela concessão de renúncias, em nome da regra positivada pelo art. 167, VI, da Constituição. Mostra que o “ajuste da programação financeira e orçamentária”, efetuado por ato infralegal, para compensar renúncias, não se harmoniza com o ordenamento constitucional. Por fim, deixa evidenciado que não existem dispositivos legais tendentes a integrar o processo de concessão de renúncias ao processo de alocação de recursos da Lei Orçamentária.

INTRODUÇÃO

As renúncias de receitas ou *tax expenditure* são tema relativamente recente no âmbito das finanças públicas. Representam, quando concedidas, perdas de arrecadação por parte de quem as concede e privilégios para os quais as renúncias se dirigem.

Nos últimos anos, as renúncias de receitas têm atingido valores expressivos. Levando-se em consideração apenas a União, o saldo acumulado de benefícios tributários e previdenciários alcançou cerca de R\$ 152 bilhões, o que representa mais de 90% dos gastos realizadas pelo governo federal ao longo de 2011 com as funções saúde, educação e assistência.

O tema foi objeto de tratamento por parte da Constituição da República de 1988, bem como por parte da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), as quais tiveram por mérito aumentar consideravelmente a transparências dos chamados gastos tributários.

Em decisão recente, o Tribunal de Contas da União, no âmbito do processo nº 015.052/2009-7, proferiu o Acórdão 747/2010 – TCU – Plenário, o qual determina ao Ministério da Fazenda e ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que não adotem o “ajuste na programação orçamentária e financeira” e o “excesso de arrecadação” como medidas de compensação para as renúncias de receitas. *Verbis*:

9.2. determinar ao Ministério da Fazenda que:

9.2.3. em conjunto com o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão:

*9.2.3.1. adote, quando da concessão ou ampliação de renúncias de receitas, providências com vistas a que **não sejam utilizados, como medidas de compensação às renúncias, os ajustes na programação orçamentária e financeira da despesa pública nem o excesso de arrecadação**, em estrita observância ao inciso II do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal; (Grifou-se)*

Importa observar, referida decisão está em sede de recurso na Corte de Contas. Nesse giro, vale salientar que o tema “renúncia de receitas” apresenta vertentes que ainda despertam muitas controvérsias, principalmente no que tange às medidas de compensação utilizadas para compensá-las. Isso se deve, em grande parte, como será evidenciado no presente trabalho, à ausência de normas que tenham por objetivo regular a forma como o processo de concessão das renúncias deve se integrar ao processo de alocação de recursos no orçamento.

Referida integração não foi adequadamente regulada pela LRF, isso porque referida norma preocupou-se mais com aspectos ligados essencialmente às finanças públicas (medidas de compensação, conceitos, condições para concessão, etc) do que com referido processo de integração. A integração tampouco foi tratada pela Lei n. 4.320, de 1964, uma vez que à época da aprovação dessa norma geral de direito financeiro o tema *tax expenditure* ainda não havia sido inserido na legislação orçamentária dos países.

A integração entre o processo de concessão de renúncias de receitas e o processo de alocação de recursos no orçamento é, portanto, tema que merece ser tratado pela Lei Complementar prevista pelo art. 165, § 9º, da Carta Magna, pois toca aspectos sensíveis do Direito Financeiro e das finanças públicas, aspectos esses que precisam ser positivados de maneira uniforme a todos os entes da federação.

Com base em estudo da legislação vigente, da doutrina, da jurisprudência do STF e em análise histórica das constituições brasileiras, o presente trabalho tem por objetivo principal analisar as medidas de compensação previstas pelos incisos I e II do art. 14, da LRF, para, ao final do trabalho, apresentar sugestões de dispositivos a

serem inseridos na Lei Complementar prevista pelo art. 165, § 9º da Constituição da República de 1988, com vistas a permitir a integração das renúncias ao processo orçamentário.

Como objetivo secundário, analisará a pertinência da determinação exarada pelo Tribunal de Contas da União e apresentará sugestão de alteração do teor do Acórdão 747/2010 – TCU-Plenário.

Para tanto, o presente trabalho está organizado em 9 (nove) partes. A primeira apresenta o tema “renúncia de receitas”, evidenciando os conceitos emanados pela doutrina e pela legislação. Apresenta, também, os dispositivos que foram trazidos pela Constituição de 1988 para tratar do tema, tanto no que se refere à transparência quanto no que se refere à iniciativa dos projetos de lei que concedem renúncias de receitas.

Numa segunda parte, serão detidamente abordados tópicos relacionados à discriminação orçamentária, tema fundamental no relacionamento entre o Poder Executivo e Legislativo e base para as demandas por alteração na peça orçamentária. Será efetuada uma análise de como a discriminação orçamentária foi tratada pelas Constituições brasileiras e de como as normas gerais de direito financeiro regulamentaram a discriminação das receitas e das despesas no orçamento.

Na parte três, apresentam-se os mecanismos de alteração da Lei Orçamentária Anual e numa terceira parte evidencia-se como tais mecanismos se relacionam com as renúncias de receitas. A parte quatro efetuará estudos sobre o excesso de arrecadação e analisará se os dispositivos da Lei n. 4.320, de 1964,

relacionados ao tema dispensaram alguma espécie de tratamento às renúncias de receita.

A parte de número cinco mostra o papel da Lei de Diretrizes Orçamentárias no âmbito do Direito Tributário e no âmbito das renúncias de receitas, mostrando que a mesma não tem a função de legislar sobre normas gerais de direito financeiro, mas sim o de ser instrumento fundamental para a elaboração das estimativas de receitas da Lei Orçamentária Anual.

O equilíbrio orçamentário e fiscal é tema da sexta parte, que mostra a evolução do papel do orçamento na vida econômica dos cidadãos, bem como apresenta a forma como a LRF organizou seus dispositivos em normas gerais e específicas de finanças públicas.

A sétima parte analisa as condições impostas pelo art. 14, da LRF, para a concessão de renúncias de receita. Para tanto, avalia os argumentos e conclusões exarados pelo Tribunal de Contas da União no âmbito do TC n. 015.052/2009-7 que culminaram com a promulgação do Acórdão 747/2010 – TCU-Plenário. A oitava parte apresenta as conclusões do presente trabalho e a parte nove apresenta as sugestões dele decorrentes.

PARTE 01 – RENÚNCIAS DE RECEITAS

1.1 AS RENÚNCIAS DE RECEITAS

O tema renúncia de receitas tem se tornado cada vez mais relevante no ambiente das finanças públicas. Dados publicados pelo Tribunal de Contas da União no Relatório sobre as Contas de Governo da República relativas ao exercício

financeiro de 2011 mostram que o montante das renúncias aumentou consideravelmente em relação ao ano de 2007, primeiro da série histórica.

Em 2011², o total acumulado de renúncias alcançou o montante de R\$ 152,6 bilhões, assim classificados: R\$ 132,6 bilhões de benefícios tributários e R\$ 20 bilhões de benefícios tributários-previdenciários. Referido montante equivale a cerca de 94% dos gastos orçamentários totais (R\$ 163 bilhões) realizados pela União nas funções Saúde (R\$ 64 bilhões), Educação (R\$ 54 bilhões) e Assistência Social (R\$ 45 bilhões) ao longo do mesmo exercício financeiro.

Tabela 01 – Renúncias Tributárias e Tributárias-Previdenciárias – R\$ milhões

	2007	2008	2009	2010	2011	2011- 2007	2011- 2010
Ren. Tributárias	88.628,9	99.494,2	100.991,6	118.744,3	132.572,4	49,6%	11,6%
Ren. Previdenciárias	14.043,7	15.558,0	17.044,3	17.932,0	20.028,7	42,6%	11,7%
Total	102.672,6	115.052,2	118.035,9	136.676,3	152.601,1	48,6%	11,7%

Fontes: Receita Federal do Brasil; e TCU – Relatório sobre as Contas de Governo da República/2011

Os dados da tabela mostram que, em relação ao ano de 2007, as renúncias tributárias apresentaram crescimento de 49,6% e de 11,6%, em relação ao ano de 2010. No que tange às renúncias previdenciárias o comportamento foi semelhante, elevando-se 42,6% em relação ao ano de 2007 e 11,7% quando se compara com o ano de 2010. Considerando-se os valores totais, o crescimento em relação ao início da série histórica é de 48,6% e em relação ao ano de 2010 é de 11,7%.

É importante salientar que o objetivo do presente capítulo não é analisar o mérito das renúncias de receitas e nem conceber, a partir do exame da literatura especializada e das normas pertinentes ao tema, um novo conceito de renúncia de

² Os valores de 2011 são projetados, porque há defasagem superior a um ano entre o fim do exercício e a obtenção da integralidade dos dados, em razão do prazo para processamento completo das declarações de ajustes das pessoas físicas e jurídicas.

receitas. Adota-se, portanto, o entendimento de que os conceitos existentes são claros, precisos e suficientes para a análise que se pretende empreender.

De acordo com Figueiredo & Nóbrega (2006), renúncia de receita “*consiste na abdicação do Fisco de recolher o produto de tributos com o interesse de incentivar ou favorecer determinados setores, atividades, regiões ou agentes da economia*”, ou seja, a Fazenda Pública deixa de aplicar, total ou parcialmente, o regime impositivo geral, com o propósito de atender a objetivos de política econômica ou social.

Ricardo Lobo Torres (2005) informa que as renúncias de receitas são mecanismos empregados na vertente da receita pública, tais como isenções fiscais, redução de base de cálculo, redução de alíquotas, depreciações para efeito de cálculo de imposto de renda, etc, e que produzem, do ponto de vista econômico, o mesmo efeito de uma despesa pública realizada por intermédio de subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc.

De acordo com Paula (2010), a definição de renúncia de receita é tema controverso e ainda pouco explorado pela doutrina especializada. A expressão³, segundo a autora, foi primeiramente utilizada por Stanley S. Surrey, ao publicar seu livro “*Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Spenditures*”, em 1973. Paula (2010) comenta ainda que as renúncias de receitas são programas de assistência financiados pelo governo por intermédio de provisões tributárias especiais e não de gastos diretos do governo.

³ Virgínia de Angelis Oliveira de Paula (2010) cita inúmeras outras expressões sinônimas, tais como: “gasto tributário”, “benefício tributário”, “alívio tributário”, “desoneração tributária” e “incentivo tributário”.

Do ponto de vista legal, o art. 14, § 1º, da Lei Complementar n. 101, de 2000, assim define renúncia de receita, *in verbis*:

Art. 14 – Omissis. (...)

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

As renúncias de receita apresentam, portanto, duas características fundamentais:

a) representam uma forma de gasto governamental indireto, que tem por objetivo interferir, alterar, modificar ou regular determinada realidade econômica ou social; e

b) constituem uma exceção ao sistema tributário de referência – legislação tributária vigente –, materializada por intermédio da concessão ou ampliação de tratamento benéfico e diferenciado direcionado a determinados setores, agentes, ramos de atividade, etc.

1.1.1 Dispositivos constitucionais relacionados às renúncias de receitas

Ricardo Lobo Torres (1995), ao comentar o trabalho dos americanos Stanley S. Surrey e Paul R. Mc Daniel⁴, que denominaram de *tax expenditure* os incentivos sediados na receita, equiparando-os aos gastos diretamente realizadas por intermédio do orçamento, informa que o mesmo influenciou fortemente a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países, inclusive a nossa Constituição de 1988.

⁴ Tax Expenditures. Cambridge: Harvard University Press, 1985, p.1 .

A quantificação dos gastos tributários, bem como a inserção dos mesmos em documentos relacionados ao orçamento, remonta às décadas de 60 e 70 do século passado. Bordin (2003) mostra que a Alemanha foi a primeira nação a quantificar, em 1959, o montante das renúncias e a primeira a inserir, em 1967, respectivos valores na peça orçamentária. Os Estados Unidos passaram a apresentar detalhado orçamento de gastos tributários apenas no final da década de 60, integrando referido documento ao processo legislativo orçamentário apenas a partir de 1974.

Ainda de acordo com Bordin (2003), grande parte dos países que integram a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE apresentam informações sobre os gastos tributários por meio de documentos associados à peça orçamentária.

No Brasil, a Constituição da República de 1988 dispensou especial tratamento ao tema. Primeiramente, determinou, por intermédio do art. 150, § 6º, que a concessão de renúncias de receita somente pode ser concedida – ou ampliada – por intermédio de aprovação de lei específica, *in verbis*:

Art. 150. Omissis (...)

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

Ou seja, aplica-se ao instituto da renúncia de receitas o princípio da estrita legalidade. Isso porque, nas palavras de Paula (2010):

(...) se tais previsões acarretam a modificação do tributo, e se o tributo somente pode ser instituído por lei, a alteração de seus elementos constitutivos apenas pode ocorrer com normativo equivalente. Somente a lei, em acepção formal e material, pode estabelecer condições para fruição do benefício.

Em segundo lugar, mas não menos importante, a Carta Magna de 1988, no art. 165, § 6º, trouxe para o ordenamento jurídico pátrio o que Ricardo Lobo Torres (1995) chamou de princípio da transparência ou da clareza⁵, *in verbis*:

Art. 165. Omissis (...)

§ 6º. O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Torres (1995) ensina que referido dispositivo constitucional sinaliza no sentido de que se devam tornar transparentes tanto os privilégios tributários como os financeiros (despesa pública), pois todos eles possuem a aptidão de ferir os direitos humanos do contribuinte.

Vale observar, entretanto, que, na União, referido documento não tem acompanhado a Lei Orçamentária Anual, mas apenas o projeto de lei de orçamento encaminhado ao Congresso Nacional pela Chefia do Poder Executivo, numa interpretação, ao que tudo indica, demasiadamente literal do dispositivo constitucional.

Referida situação parece não se harmonizar com o objetivo de transparência da Carta da República, ainda mais quando se verifica o teor do art. 70 da Constituição, o qual atribui ao sistema de controle interno de cada Poder e ao Congresso Nacional, mediante controle externo, a fiscalização da aplicação das subvenções e das renúncias de receitas.

⁵ De acordo com Ricardo Lobo Torres (1995, p.192): “o princípio da clareza ou da transparência recomenda que o orçamento organize as entradas e as despesas com transparência e fidelidade. Condena as classificações tortuosas e distanciadas da técnica e os incentivos encobertos ou camuflados”.

1.2 A RENÚNCIA DE RECEITA E OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Não há como analisar as regras de gestão fiscal responsável trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal referentes às renúncias de receitas e suas compensações financeiras sem que se analise, ainda que em apertada síntese, os aspectos relacionados ao processo legislativo tributário e sobre os princípios tributários positivados pela Constituição da República de 1988, em especial os princípios da legalidade e da anterioridade.

Os princípios tributários representam autênticas garantias ao contribuinte frente ao poder de tributar do Estado. De acordo com Ricardo Lobo Torres (2005), os direitos fundamentais são inerentes à pessoa humana e, por isso, inalienáveis, imprescritíveis e preexistentes ao pacto constitucional, e estão catalogados, em numeração não exaustiva, no art. 5º da Carta Magna de 1988. Informa, entretanto, que alguns direitos fundamentais⁶ se abrem ao poder financeiro do Estado.

Nessa esteira, o Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou⁷ no sentido de que *“a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte”*.

Esse sistema de proteção está plasmado nos artigos 150 a 152 da Carta Magna, que cuidam da limitação ao poder de tributar do Estado, destacando-se os princípios da legalidade (art. 150, I) e da anterioridade (art. 150, III, “b” e art. 150, III, “c”).

⁶ Torres (2005, p.63): “O livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (art. 5º, XIII), que produz riqueza, pode ser objeto de tributação. Também o direito de propriedade (art. 5º, XXII e XXIII), que deverá atender sua função social, suporta a incidência dos tributos”.

⁷ ADI 2.551-MC-QO, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 2-4-2003, Plenário, DJ de 20-4-2006.

1.2.2 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade tributária (art. 150, I) é uma projeção do princípio da legalidade esculpido pelo art. 5º, II da Constituição, e tem como objetivo salvaguardar a segurança jurídica, impedindo que o Estado possa fixar ou majorar tributos sem o prévio consentimento dos cidadãos, por intermédio de seus representantes. Assim, o princípio da legalidade tributária garante que somente é possível a instituição ou a majoração de tributos com a aprovação de lei no âmbito do Poder Legislativo.

Entretanto, o princípio da legalidade tributária comporta exceções, trazidas, por evidente, pela própria Carta Cidadã, esculpidas nos seguintes dispositivos:

i) art. 153, § 1º - permite ao Poder Executivo federal alterar, por decreto, as alíquotas do imposto de importação de produtos estrangeiros (II); do imposto de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); do imposto de produtos industrializados (IPI); e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

ii) art. 177, § 4º, I, b – dá ao Chefe do Executivo da União a competência para, por ato próprio, reduzir e restabelecer a alíquota da chamada CIDE-Combustíveis.

iii) art. 155, § 4º, IV, os Estados e o Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ, podem definir as alíquotas do ICMS

Observe-se que as exceções ao princípio da legalidade somente se aplicam às majorações de tributos, não se aplicando ao ato de instituí-lo.

1.2.3 Princípio da anterioridade

Outro princípio de fundamental importância no âmbito do Direito Tributário é o princípio da anterioridade. De acordo com Ricardo Lobo Torres (2005), referido princípio protege o cidadão contra a eficácia imediata das leis que instituem ou majoram tributos ou reduzem isenções fiscais.

Há que se observar que o princípio da anterioridade desdobra-se em duas vertentes. A primeira delas – anterioridade anual (art. 150, III, b) – veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. A segunda delas – a anterioridade nonagesimal – foi inserida no corpo da Carta Magna de 1988 (art. 150, III, c) pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, reforçando a regra já positivada pela alínea “b”, determinando que não se permite a cobrança de tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data de publicação da lei que os instituiu ou aumentou.

Vale salientar que o STF⁸ manifestou-se recentemente no sentido de que o princípio da anterioridade representa garantia constitucional estabelecida em favor do contribuinte perante o Poder Público, norma voltada a preservar a segurança e a possibilitar um mínimo de previsibilidade às relações jurídico-tributárias.

O princípio da anterioridade comporta exceções, sendo que todas elas se referem à anterioridade anual e estão positivadas no art. 150, § 1º, referindo-se às seguintes exações: o empréstimo compulsório; o II, o IE, o IPI, o IOF; os impostos extraordinários de guerra; o IPVA; e o IPTU.

⁸ ADI 4.661-MC, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 20-10-2011, Plenário, *Informativo* 645.

1.2.4 O componente fiscal x extrafiscal

A doutrina costuma classificar os tributos, quanto à finalidade, em fiscais e extrafiscais. Referida classificação é importante porque por intermédio dela é possível identificar e compreender as exceções aos princípios da legalidade e da anterioridade⁹. De acordo com Carneiro (2010), os tributos fiscais são aqueles cuja finalidade é a mera arrecadação da receita, sem qualquer prestação recíproca por parte do Estado, com o objetivo de captar recursos para os cofres públicos. Os extrafiscais seriam aqueles cuja finalidade precípua é a intervenção do Estado na economia, ou a obtenção de alguma política social, embora a arrecadação também seja almejada.

Alexandrino & Paulo (2003) ensinam que a principal função dos impostos com forte componente extrafiscal não é a de arrecadar recursos, mas sim a de instrumentalizar o Estado para intervir no domínio econômico, incentivando ou desestimulando determinadas operações, situações ou atividades, por meio de maior ou menor tributação sobre elas.

É em função dessa peculiar finalidade que os impostos classificados como extrafiscais – como é o caso do IPI, do II, do IE e do IOF – não se submetem aos princípios da legalidade tributária e da anterioridade anual, embora continuem sendo alcançados pelo princípio da anterioridade nonagesimal¹⁰.

⁹ Cláudio Carneiro, em Curso de Direito Tributário & Financeiro (2010, p. 180/181), faz uma análise precisa sobre o caráter fiscal e extrafiscal dos tributos.

¹⁰ O STF deferiu pedido de liminar em sede de ADIn ajuizada pelo Partido Democratas (DEM), suspendendo o art. 16 do Decreto n. 7.567/2011 que majorava alíquotas da Tabela do IPI para veículos automotores, alegando que na redação do art. 150, § 1º, da Constituição, o IPI continua sendo excepcionado da incidência do princípio da anterioridade anual, mas não da anterioridade nonagesimal (ADI 4.661-MC, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 20-10-2011, Plenário, *Informativo* 645).

1.3 A INICIATIVA DAS LEIS DE RENÚNCIA DE RECEITAS

Primeiramente, não há que se confundir iniciativa em matéria tributária com iniciativa em matéria orçamentária. Conforme entendimento limpidamente exarado pelo STF¹¹, “*o ato de legislar sobre direito tributário, ainda que para conceder benefícios jurídicos de ordem fiscal, não se equipara – especialmente para os fins de instauração do respectivo processo legislativo – ao ato de legislar sobre o orçamento do Estado*”.

Sob a égide da Carta Magna de 1969, a iniciativa das leis que tratavam de matéria tributária era exclusiva do Chefe do Poder Executivo. Atualmente, conforme já assinalado pelo STF em diversos julgados¹², não mais assiste ao Chefe do Poder Executivo a prerrogativa constitucional de fazer instaurar, com exclusividade, o processo legislativo concernente à matéria tributária, não mais subsistindo a restrição que prevaleceu ao longo da Magna Carta de 1969.

Admite a Constituição da República de 1988, portanto, a iniciativa parlamentar na instauração do processo legislativo em tema de direito tributário, ou seja, também o membro do Legislativo pode dar início a processo de formação de leis de matéria de índole tributária, estabelecendo uma concorrência com o Chefe do Poder Executivo.

Salienta-se, aliás, que o ordenamento constitucional vigente permite atribuir a outros atores, que não apenas o Executivo e o Legislativo, a iniciativa de lei em tema

¹¹ ADI 724-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 7-5-1992, Plenário, DJ de 27-4-2001.) No mesmo sentido: RE 590.697-ED, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 23-8-2011, Segunda Turma, DJE de 6-9-2011.

¹² (RE 328.896, Rel. Min. Celso de Mello, decisão monocrática, julgamento em 9-10-2009, DJE de 5-11-2009.) No mesmo sentido: ADI 352-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento 29-8-1990, Plenário, DJE de 8-3-1991.

tributário. Alexandrino & Paulo (2003) lembram que *“até mesmo iniciativa legislativa do Poder Judiciário já foi considerada legítima pelo Supremo Tribunal Federal. Com efeito, o STF reconheceu legitimidade ao Tribunal de Justiça do Mato Grosso para a iniciativa de lei estadual instituidora de uma taxa de polícia (na forma do “selo de controle”) cujo fundamento é a fiscalização das atividades dos serviços notariais e de registro, exercida pelo Judiciário daquele estado¹³”*.

Há que se reconhecer, portanto, que, já que inserida no âmbito do direito tributário, aplica-se às renúncias de receitas, no que tange à iniciativa das leis que as concedem ou ampliam, as mesmas regras utilizadas para as demais matérias de índole tributária. Referida situação toca, portanto, em aspecto sensível da gestão fiscal. Isso porque, ao longo do exercício financeiro, podem ser apresentados, sob a iniciativa de atores que não o Poder Executivo, inúmeros projetos de lei que tenham por objetivo renunciar a receitas.

PARTE 02 – DISCRIMINAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Os princípios orçamentários são fundamentais para o controle que a sociedade exerce sobre o orçamento e são fundamentais para a formação da peça orçamentária. Dentre os princípios orçamentários¹⁴, destacam-se o princípio constitucional orçamentário da exclusividade, o qual determina que a Lei Orçamentária não deve conter outras matérias senão estimativas de receita e autorizações de despesas, e o princípio constitucional da universalidade, cujo objetivo, ao determinar que a lei orçamentária compreenda todas as receitas e

¹³ ADIn 3.151/MT, rel. Min Carlos Britto, 08.06.2005.

¹⁴ Silva (1962) e Giacomoni (2007) discutem com propriedade os princípios orçamentários.

despesas orçamentárias, é permitir que o Poder Legislativo possa conhecer, previamente, o escopo dos recursos que serão colocados à disposição do Estado e, assim, possa autorizar a alocação de tais recursos para a realização de dispêndios de natureza orçamentária.

No Brasil, o conteúdo da lei orçamentária, no que tange à despesa, possui natureza autorizativa, e não impositiva. De acordo com a lição de Giacomoni (2007), o caráter autorizativo do orçamento significa que ao Executivo (e aos demais Poderes e órgãos autônomos) compete realizar a programação de trabalho autorizada na LOA – e não outra -, devendo aplicar os recursos públicos de acordo com os limites monetários estabelecidos por intermédio dos respectivos créditos orçamentários devidamente especificados. Nesse sentido, estabelece a Carta da República o que segue, *in verbis*:

Art. 167. São vedados:

I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

Ocorre que, ao longo da execução do orçamento, por motivos diversos, pode ser necessário executar dispêndios e até mesmo realocar recursos de forma distinta – ou em montante diverso –, daquela que fora positivada pela Lei Orçamentária, o que demandaria, desse modo, modificações no teor do orçamento. É preciso, pois, questionar se qualquer alteração na alocação de recursos (receitas) ou na autorização de dispêndios orçamentários (despesas) precisa ser necessariamente submetida à autorização prévia – ou à análise posterior – do Poder Legislativo.

Referida pergunta encontra resposta no âmbito do princípio da discriminação – também conhecido como especificação ou especialização orçamentária –, o qual,

segundo Sebastião Sant'Anna e Silva (1962) e Rosa Jr. (2002), consiste em que as receitas e as despesas orçamentárias devem ser autorizadas pelo Legislativo em parcelas discriminadas, não em globo, de tal forma que a peça orçamentária deveria contemplar conteúdo formal mínimo, alterável apenas por intermédio da aprovação de outra lei, e não por intermédio da edição de atos infralegais do Poder Executivo.

A discriminação do conteúdo da Lei Orçamentária Anual é tema que toca o relacionamento entre o Poder Executivo e o Legislativo¹⁵ e ocupa lugar destacado na doutrina e no direito financeiro-orçamentário. Giacomoni (2007) escreve que existem aspectos positivos e negativos envolvidos na questão da discriminação orçamentária e que os mesmos não devem ser descurados. Quanto maior for, na peça orçamentária, o detalhamento das receitas e das despesas, mais privilegiado seria o exercício, por parte do Poder Legislativo, das competências de apreciação e aprovação da proposta orçamentária, bem como de fiscalização e controle da execução do orçamento. No entanto, o excessivo detalhamento transformaria as unidades executoras em reféns da programação orçamentária, cuja alteração dependeria de demorados procedimentos burocráticos e legais. Ou seja, a discriminação orçamentária está relacionada diretamente ao debate sobre “controle” e “flexibilidade na execução orçamentária”.

Ainda no que tange ao grau de discriminação orçamentária e de seus efeitos, Sebastião Sant'Anna e Silva (1962) menciona que o detalhamento excessivo, principalmente quando consta da peça orçamentária, constitui um grande entrave à administração e um fator de ineficiência e de desperdício nos serviços públicos. Isso

¹⁵ Com os mesmos efeitos e reflexos sobre o relacionamento com o Poder Judiciário, o Ministério Público e os demais órgãos autônomos.

porque, segundo referido autor, o orçamento, como peça de previsão, está sujeito a erros e deficiências. Desse modo, estimativas de receitas e dotações menos especificadas possibilitam um ajustamento às novas circunstâncias surgidas ao longo da execução orçamentária.

O presente capítulo não se preocupa em identificar o grau ótimo de discriminação orçamentária, mas sim procura investigar se a Constituição de 1988 teria determinado uma discriminação mínima da Lei Orçamentária Anual e se referida discriminação mínima determinaria, para a concessão ou ampliação de uma renúncia de receita, a apresentação de projeto de lei destinado a alterar, formalmente, o conteúdo da peça orçamentária. Para tanto, necessário se faz efetuar uma incursão nas Constituições anteriores à de 1988, para saber como o tema da discriminação orçamentária era tratado pelas mesmas.

2.1 A DISCRIMINAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

2.1.1 As Constituições de 1824 e 1891

As constituições de 1824 e de 1891 não trouxeram qualquer dispositivo relacionado às especificações orçamentárias, ou seja, não havia qualquer determinação no sentido de se elaborar e aprovar orçamentos especificados ou globalmente autorizados. Por isso mesmo, Rosa Jr. (2002) informa que para os orçamentos elaborados à época não havia óbices quanto à realização de transferências de sobras de verbas para suprir dotações esgotadas ou insuficientes.

2.1.2 A Constituição de 1934

A primeira constituição brasileira a fazer referência à discriminação orçamentária foi a Constituição da República promulgada em 1934. No art. 50, *caput*

e § 2º, havia clara determinação para que o teor da peça orçamentária fosse discriminado, *in verbis*:

*Art 50 - O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se **discriminadamente na despesa todas as dotações** necessárias ao custeio dos serviços públicos.*

(...)

*§ 2º - O orçamento da despesa dividir-se-á em duas partes, uma fixa e outra variável, não podendo a primeira ser alterada senão em virtude de lei anterior. A parte variável **obedecerá à rigorosa especialização**. (Grifou-se)*

2.1.3 A Constituição outorgada de 1937

A Carta de 1937 foi outorgada pelo Presidente Getúlio Vargas, e fez mudanças importantes na temática “discriminação orçamentária”, pois a peça orçamentária passou a ser aprovada por intermédio de dotações globais.

Ao positivar o art. 68, a Constituição de 1937 não trouxe a expressão “*incluindo-se discriminadamente na despesa*”, que estava inserida no corpo do art. 50 da Constituição de 1934 e que determinava que as despesas fossem discriminadas no orçamento, *in verbis*:

*Carta de 1934 – Art 50. O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se **discriminadamente na despesa todas as dotações** necessárias ao custeio dos serviços públicos. (Grifou-se)*

*Carta de 1937 – Art 68. O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos, **incluídas na despesa todas as dotações** necessárias ao custeio dos serviços públicos.*

No artigo subsequente (art. 69), a Constituição de 1937 estabeleceu que a discriminação da despesa seria efetuada por serviço, departamento, estabelecimento ou repartição. Numa primeira leitura, parece que, em vez de reduzir a discriminação da despesa, a Carta de 1937 a teria aumentado, o que representaria, portanto, uma contradição em relação ao teor do art. 68. *Verbis*:

Art 69 - A discriminação ou especialização da despesa far-se-á por serviço, departamento, estabelecimento ou repartição.

No entanto, a leitura dos §§ 1º e 2º do art. 69 não deixa dúvida quanto ao que se referia efetivamente o *caput*. O § 1º restou assim positivado, *in verbis*:

Art 69 – Omissis (...)

§ 1º - Por ocasião de formular a proposta orçamentária, o Departamento Administrativo organizará, para cada serviço, departamento, estabelecimento ou repartição, o quadro da discriminação ou especialização, por itens, da despesa que cada um deles é autorizado a realizar. Os quadros em questão devem ser enviados à Câmara dos Deputados juntamente com a proposta orçamentária, a título meramente informativo ou como subsídio ao esclarecimento da Câmara na votação das verbas globais. (Grifou-se)

Criou-se um Departamento Administrativo no âmbito do Poder Executivo, o qual, quando da gênese da proposta orçamentária, teria a função de elaborar, para cada serviço, departamento, etc, um quadro demonstrativo da despesa, discriminando cada uma delas.

Referidos quadros, no entanto, compunham documento distinto da proposta orçamentária, com ela não se confundindo. Era enviado ao Poder Legislativo como uma espécie de anexo da proposta de orçamento, servindo apenas como um demonstrativo a ser utilizado pela Câmara dos Deputados para o processo de votação das verbas. E essas – é importante observar – eram aprovadas na forma de dotações globais, como mostra a parte final do § 1º, do art. 69.

Desse modo, sob a égide da Constituição de 1937, a Lei Orçamentária era aprovada de forma global e não de forma discriminada ou especializada. Evidentemente, se a peça orçamentária não autorizava as dotações de forma discriminada, então as alterações a serem realizadas ao longo da execução do orçamento somente deveriam ser enviadas para pronunciamento da Câmara caso fossem provocar extrapolação do montante da verba global. Caso os valores não fossem ser ultrapassados, as alterações poderiam ser efetuadas pelo próprio

Presidente da República. É isso que se pode depreender da leitura do § 2º, do art. 69, *in verbis*:

Art 69 – Omissis (...)

(...)

*§ 2º - **Depois de votado o orçamento**, se alterada a proposta do Governo, serão, na conformidade do vencido, modificados os quadros a que se refere o parágrafo anterior; e, mediante proposta fundamentada do Departamento Administrativo, **o Presidente da República poderá autorizar, no decurso do ano, modificações** nos quadros de discriminação ou, especialização por itens, **desde que** para cada serviço **não sejam excedidas as verbas globais votadas pelo Parlamento.** (Grifou-se)*

O princípio da discriminação, portanto, foi totalmente fragilizado pela Constituição de 1937, pendendo a favor do Executivo, que poderia alterar o orçamento sem obter, na maioria dos casos, autorizações prévias, em detrimento do controle prévio exercido pelo Legislativo.

2.1.4 A Constituição de 1946

A Carta de 1946 marcou o fim de um período de regime autoritário e trouxe de volta a importância das autorizações prévias do Poder Legislativo no âmbito orçamentário. Assim, a redação do art. 50 da Constituição de 1934 – que havia sido alterada significativamente pela Carta de 1937 – voltou a ser positivada, nos mesmos termos, por intermédio do art. 73 da nova Carta Magna, *in verbis*:

Art 73 - O orçamento será uno, incorporando-se à receita, obrigatoriamente, todas as rendas e suprimentos de fundos, e incluindo-se discriminadamente na despesa as dotações necessárias ao custeio de todos os serviços públicos.

A alteração na alocação de verbas e a abertura de créditos adicionais sem a devida autorização prévia do Legislativo – ações abundantemente realizadas ao longo dos orçamentos aprovados sob a tutela da constituição outorgada – passaram a constituir vedação expressa no texto constitucional. Evitava-se, assim, que possíveis interpretações mais “elásticas” do art. 73 pudessem atribuir, ao Executivo, poderes de alteração do orçamento por intermédio de ato próprio. *Verbis*:

Art 75 - São vedados o estorno de verbas, a concessão de créditos ilimitados e a abertura, sem autorização legislativa, de crédito especial.

A expressão “estorno de verbas” foi utilizada pela primeira vez, passando, a partir de então, a significar o ato por intermédio do qual são promovidas alterações nas alocações de recursos (receitas) que haviam sido estabelecidas pela Lei Orçamentária. Desse modo, a alteração na alocação de recursos contida na LOA – denominada de “estorno de verbas” – somente poderia ser feita após autorização prévia do Legislativo.

2.1.5 A Constituição de 1967

Quando da promulgação da Constituição de 1967, a forma como as receitas e despesas deveriam ser discriminadas na LOA já havia sido aprovada pela Lei n. 4.320, de 1964¹⁶¹⁷, norma geral de direito financeiro editada sob a égide e comando da Constituição de 1946.

Diferentemente das Constituições de 1934 e de 1946, nenhum dispositivo na Carta de 1967 determinou, expressamente, a discriminação das despesas e receitas no orçamento; tampouco existia qualquer sinalização em sentido contrário. Implicitamente, porém, existiam dispositivos que evidenciavam que o princípio da discriminação deveria ser integralmente aplicado aos orçamentos. Um deles é o art. 65, e seu § 1º, *in verbis*:

*Art 65 - O orçamento anual **dividir-se-á em corrente e de capital** e compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da Administração Direta quanto da Indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento.*
(Grifou-se)

¹⁶ A Carta de 1946 determinava que lei ordinária deveria estabelecer normas gerais sobre direito financeiro, *in verbis*: Art 5º - Compete à União: (...) XV - legislar sobre: (...) b) normas gerais de direito financeiro;

¹⁷ Uma dessas normas, que trata da forma de discriminação da LOA, foi positivada pela Lei n. 4.320, de 1964, cujo detalhamento será apresentado mais adiante neste trabalho.

§ 1º - A inclusão, no orçamento anual, da despesa e receita dos órgãos da Administração Indireta **será feita em dotações globais** e não lhes prejudicará a autonomia na gestão dos seus recursos, nos termos da legislação específica. (Grifou-se)

Quando o § 1º, do art. 65, determinou que as despesas e as receitas das entidades da administração indireta deveriam ser incluídas no orçamento anual na forma de dotações globais, deixou claro que o orçamento das entidades da administração direta deveria ser formulado de maneira discriminada, caso contrário, desnecessário seria formular referida redação.

Outro dispositivo que evidencia a obrigatoriedade de discriminação da LOA é o art. 64, *in verbis*:

Art 64 – Omissis (...)

§ 1º - São vedados, nas leis orçamentárias ou na sua execução:

a) o estorno de verbas;

(...)

c) a abertura de crédito especial ou suplementar sem prévia autorização legislativa e sem indicação da receita correspondente;

Em relação a referido dispositivo, vale salientar alguns detalhes importantes. O primeiro deles é que forma como foi estruturada a redação do § 1º, do art. 64, é distinta daquela que havia sido plasmada pelo *caput* do art. 75 da Constituição anterior. Enquanto a Carta de 1946 prescrevia as vedações de forma conjunta, a Carta de 1967 passou a apresentá-las de maneira destacada, por intermédio de diferentes alíneas.

O segundo é que, no rol de vedações, foram incluídos também os créditos adicionais suplementares. Desse modo, o reforço de dotações – e não só a inclusão de novas dotações – também deveria ser objetivo de autorização prévia do Legislativo. Além disso – o terceiro detalhe – foi determinado que a autorização de créditos adicionais especiais e suplementares deveria indicar a fonte dos recursos

que os financiariam, o que sinaliza a importância e a necessidade de se controlar também a alocação das receitas a ser efetuada pelo orçamento.

Desse modo, se a Carta Magna determinou que alterações na receita e na despesa deveriam merecer apreciação prévia por parte do Legislativo, então é porque, implicitamente, determinou que a LOA contivesse um mínimo de discriminação formal. Não faria sentido, pois, estabelecer respectivas vedações se os valores aprovados pela Lei Orçamentária estivessem todos eles reunidos em uma dotação global, passíveis de alteração por atos infralegais.

2.1.6 A Emenda Constitucional n. 1, de 1969

Não trouxe novidades expressivas em relação à Carta de 1967. Listou as vedações em alíneas distintas, da mesma forma que a constituição anterior. No entanto, ao fazê-lo, resolveu mudar a redação do dispositivo que tratava de vedar o “estorno de verbas”.

Até então, todas as constituições que haviam estabelecido referida proibição, a ela se referiram por intermédio de seu apelido: estorno de verbas. A Emenda de 1969, por sua vez, preferiu utilizar, no texto, a “ação” que estaria sendo vedada, em vez de utilizar a expressão que a caracteriza. Assim, no lugar de proibir o “estorno de verbas” sem autorização legislativa prévia, acabou por adotar a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 61. Omissis (...).

§ 1º É vedada:

*a) a **transposição**, sem prévia autorização legal, de recursos de uma dotação orçamentária para outra;*

(...)

c) a abertura de crédito especial ou suplementar sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes; e (Grifou-se)

2.1.7 A Constituição de 1988

Manteve a enumeração das vedações de forma destacada, *in verbis*:

Art. 167. São vedados:

(...)

*V - a abertura de **crédito** suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;*

*VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de **recursos** de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa; (Grifou-se)*

Além de didaticamente mais aconselhável, a separação das vedações em incisos distintos – algo que já havia sido feito pela Carta de 1967 – deixa muito bem evidenciada a diferença no escopo de referidas vedações. Como se pode observar, a primeira vedação está direcionada aos “créditos” e a segunda está direcionada aos “recursos”. No linguajar orçamentário, associa-se a palavra “créditos” ao âmbito das despesas, e a palavra “recursos” ao das receitas.

Desse modo, o inciso V refere-se, por evidente, a alterações que se processarão na autorização de dispêndios; alterações essas que tenham como intuito adicionar valores ao orçamento: para reforçar dotação já existente (créditos suplementares) ou para inserir dotação ainda não prevista na Lei Orçamentária (créditos especiais).

O inciso VI, por sua vez, refere-se a alterações a serem promovidas no âmbito das receitas (recursos), ou seja, na alocações de recursos que tenham sido estabelecidas pela peça orçamentária.

Vale observar ainda que o texto do inciso VI deixa muito bem evidenciado que a discriminação das receitas no orçamento deve ser tal que permita associá-las, no mínimo, a categorias de programação e a órgãos, impedindo que ocorram

transposições, remanejamentos ou transferências entre categorias ou órgãos sem prévia autorização legislativa.

2.2 A DISCRIMINAÇÃO NA LEI DE DIREITO FINANCEIRO

As Constituições de 1946¹⁸ e de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1, de 1969, determinavam que a competência para estabelecer normas gerais sobre direito financeiro competia à União, sem excluir, no entanto, a competência dos Estados para legislar supletivamente sobre o tema.

A Constituição de 1946 havia abolido o instrumento do Decreto-Lei – presente na Constituição outorgada de 1937 –, e estabelecia que a edição de tais normas gerais era tema de lei ordinária, cuja alteração dependeria da edição de nova lei ordinária. Em março de 1964, foi editada a Lei n. 4.320, de 1964, a qual passou a estabelecer as normas gerais de direito financeiro para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1, de 1969, trouxeram as leis complementares para o processo legislativo e possibilitaram, novamente, o uso do instrumento do Decreto-Lei. As normas gerais de direito financeiro, porém, continuavam podendo ser editadas por intermédio de lei ordinária, sendo permitido alterá-las com a edição de Decreto-Lei. Desse modo, à época, recepcionou-se a Lei n. 4.320, de 1964, como norma de estirpe ordinária, e não de lei complementar.

A Constituição de 1988 alterou substancialmente a sistemática adotada até então. As normas gerais de direito financeiro e de orçamento, ainda no âmbito da

¹⁸ Art 5º - Compete à União: (...) XV - legislar sobre: (...) b) normas gerais de direito financeiro;

Art 6º - A competência federal para legislar sobre as matérias do art. 5º, nº XV, letras b, e, d, f, h, j, l, o e r, não exclui a legislação estadual supletiva ou complementar.

competência legislativa concorrente, passaram a ser tema de lei complementar, como determinado explicitamente pelo art. 165, § 9º, I e II, *in verbis*:

Art. 165 – Omissis (...)

§ 9º - Cabe à lei complementar:

*I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a **organização** do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e **da lei orçamentária anual**; (Grifou-se)*

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos. (Grifou-se)

Aboliu-se, também, a figura do Decreto-Lei, agregando-se, no entanto, o instrumento da Medida Provisória. O texto original da Carta Magna não trazia qualquer proibição quanto ao uso das medidas provisórias para a edição de normas gerais de direito financeiro, vedação que veio a efetivar-se, explicitamente, por intermédio da Emenda Constitucional n. 32, de 2001, que proibiu o uso de referido instrumento para tratar de matéria reservada à lei complementar.

O tema, então, assumiu contorno mais relevante ainda, uma vez que as normas positivadas pela Lei n. 4.320, de 1964, foram alçadas ao *status* de lei complementar, como já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal em sede de ADIn – 1.726-5. Necessário se faz, assim, apresentar os dispositivos da atual norma geral de direito financeiro que estabeleceram discriminações para as receitas e despesas das Leis Orçamentárias dos entes da federação.

Logo de início, o art. 2º da Lei n. 4.320, de 1964, determina que a discriminação contida no orçamento deverá se prestar à evidenciação do programa de trabalho do governo e a política econômica financeira, como segue:

*Art. 2º A Lei do Orçamento **conterá a discriminação da receita e despesa** de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Govêrno, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.(Grifou-se)*

Em seguida, o art. 8º de referido diploma legal informa que, em cada órgão ou unidade administrativa, para a discriminação das receitas e das despesas, será utilizado modelo disposto pelo seu anexo de n. 2, bem como estabelece que respectivas discriminações obedecerão a códigos de receita e de despesa estabelecidos pelos anexos de números 3 e 4.

*Art. 8º A discriminação da receita geral e da despesa **de cada órgão do Governo ou unidade administrativa**, a que se refere o artigo 2º, § 1º, incisos III e IV obedecerá à forma do Anexo n. 2.*

*§ 1º **Os itens da discriminação** da receita e da despesa, mencionados nos artigos 11, § 4º, e 13, serão identificados por números de códigos decimal, na forma dos **Anexos ns. 3 e 4.** (Grifou-se)*

Desse modo, de acordo com o § 4º do art. 11, a discriminação da receita, em cada órgão ou unidade administrativa, deveria se dar pelas categorias econômicas (correntes e de capital) e respectivas fontes (tributárias, contribuições, etc).

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

(...)

§ 4º - A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema:

(...) omissis.¹⁹

Por sua vez, o art. 13, *caput*, da Lei 4.320, de 1964, determinou que as despesas, também em cada órgão ou unidade orçamentária, deveria ser discriminada por: categorias econômicas, seus respectivos grupos de natureza de despesa e elementos.

*Art. 13. Observadas as categorias econômicas do art. 12, **a discriminação ou especificação da despesa por elementos**, em cada unidade administrativa ou órgão de governo, obedecerá ao seguinte esquema: (Grifou-se)*

Isso posto, vale salientar comentário de José Afonso da Silva (1973) que, citando texto de Veiga Filho, asseverou que a discriminação estabelecida seria uma conquista em favor da justa aplicação do produto das contribuições com tão pouco

¹⁹ As classificações, por serem extensas, foram excluídas propositadamente.

escrúpulo sacrificado no regime de votação dos créditos em globo. E ainda complementou, apresentando seu entendimento em relação à discriminação da receita determinada pela Lei n. 4.320, de 1964, *in verbis*: (...) *quanto às receitas, a discriminação deverá indicar os recursos por fontes e categorias: recursos tributários (impostos, taxas, etc), recursos patrimoniais; recursos orçamentários, recursos extraorçamentários, internos ou externos etc.*

2.2.1 A discriminação da despesa na Lei Orçamentária da União

A Constituição de 1988 apresentou dois novos instrumentos ao mundo orçamentário: o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). A essa última destinou a missão de orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual. Referida missão, contudo, não pode ser confundida com a competência para a edição de normas gerais de direito financeiro. Nunes (2006), ao comentar sobre a necessidade de reforma do processo orçamentário, comenta que é precária a tentativa de remediar a ausência de lei complementar – até hoje não se aprovou a lei complementar prevista pelo art. 165, § 9º – com a introdução de dispositivos nas leis de diretrizes orçamentárias.

A partir do ano de 1990²⁰, contudo, as LDOs da União têm sido utilizadas para normatizar procedimentos já regulados por dispositivos estabelecidos pela Lei n. 4.320, de 1964, notadamente no que tange à discriminação das despesas e das receitas na peça orçamentária.

A LDO do exercício financeiro de 1996, por exemplo, estabeleceu – de forma diversa daquela contida na norma geral de direito financeiro – a discriminação da

²⁰ Ano em que se aprovou a primeira LDO após referido instrumento ter sido criado pela Carta de 1988.

despesa dos orçamentos fiscal e da seguridade social, não fazendo qualquer referência à discriminação da receitas.

Para a LDO relativa ao ano de 1997, a discriminação da despesa permaneceu a mesma, mas, dessa feita, cada categoria de programação deveria apresentar a “fonte de recursos” como um discriminador da receita. E seu art. 8º permitia que, por ato infralegal editado pelo Poder Executivo, as fontes de recursos de cada uma das categorias de programação pudessem ser alteradas, desde que justificadamente, para atender às necessidades de execução do orçamento.

Os críticos da discriminação efetuada pela Lei 4.320, de 1964, alegam que a forma como a mesma foi estabelecida cria problemas relevantes para a execução do orçamento, pois exige inúmeras alterações formais da lei orçamentária ao longo do exercício financeiro. Embora seja possível concordar com referida tese, há que se observar que as disposições contidas nas LDOs tem ido, ao que parece, muito além do mero ajuste na discriminação, uma vez que têm permitido que as programações – tanto das despesas quanto das receitas – contidas na LOA possam ser alteradas sem a prévia autorização do Poder Legislativo, não se harmonizando, portanto, com o teor dos incisos V e VI, do art. 167 da Carta da República de 1988, que exige autorização prévia para que se promovam alterações na peça orçamentária.

PARTE 03 – MECANISMOS DE ALTERAÇÃO DA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

3.1 O CONTEÚDO DA LOA E AS HIPÓTESES DE ALTERAÇÃO

Os mecanismos de alteração da Lei Orçamentária Anual estão associados ao seu conteúdo. De acordo com a Carta da República de 1988, a peça orçamentária é

formada²¹, em regra, pelos seguintes assuntos: i) estimativas de receitas orçamentárias; e ii) autorização de despesas orçamentárias.

No entanto, excepcionalmente, também é possível – mas não obrigatório – inserir na LOA os seguintes temas: i) autorização para abertura de créditos adicionais suplementares; e ii) autorização para contratação de operações de crédito.

Altera-se a LOA, portanto, para modificar as alocações de receitas, as autorizações de despesas, as suplementações eventualmente concedidas por intermédio da própria peça orçamentária e as autorizações para contratar operações de crédito que porventura tenham constado de seu texto.

3.1.1 Alteração de suplementações já autorizadas na LOA

A possibilidade de autorizar, na própria LOA, a suplementação de dotações agiliza sobremaneira a gestão orçamentária, uma vez que a própria peça orçamentária já pode contemplar autorizações para, desde que cumpridas determinadas condições (ocorrência de excessos de arrecadação, anulações de despesas, etc), reforçar, até determinado limite, o montante de dotações já existentes na LOA. As alterações da LOA nessa seara, portanto, seriam necessárias para promover modificações (aumentos, exclusões, inserções, etc) nos limites e condições impostos para a ocorrência das respectivas suplementações.

3.1.2 Alteração de autorizações para contratação de operações de crédito já contidas na LOA

²¹ Princípio da exclusividade, plasmado no Art. 165, § 8º.

A motivação para se inserir na própria LOA autorizações para contratação de operações de crédito também está relacionada a uma economia processual. Como os recursos decorrentes das operações de crédito somente se tornam aptos a autorizar dispêndios orçamentários após a respectiva operação ter sido autorizada em lei, torna-se muito mais prático, e ágil, inserir tais autorizações no mesmo instrumento – a LOA – que autoriza os dispêndios orçamentários.

Desse modo, nesse âmbito, as alterações da LOA seriam necessárias para promover modificações (aumentos, exclusões, inserções, etc) nos limites e condições estabelecidos por referidas autorizações.

3.1.3 Alteração nas autorizações de despesas

As alterações que são promovidas na LOA têm dois objetivos: inserir nova programação ou aumentar o valor da dotação de uma programação já existente; são os chamados créditos orçamentários adicionais, conforme conceituou o art. 40, da Lei n. 4.320, de 1964. Assim, altera-se a LOA, no que tange às despesas, para: i) reforçar programação existente de forma não urgente; ii) inserir programação não existente de forma não urgente; iii) inserir programação não existente de forma urgente; e iv) reforçar programação existente de forma urgente.

Dá-se o nome de créditos adicionais suplementares às alterações promovidas na LOA que tenham por objetivo aumentar, de forma não urgente, o montante da dotação de uma programação já existente; faz-se por intermédio de projeto de lei de iniciativa exclusiva do Chefe do Poder Executivo.

As alterações promovidas de forma não urgente e que tenham por objetivo inserir nova programação na peça orçamentária recebem o nome de créditos

adicionais especiais, também aperfeiçoadas por intermédio da aprovação de lei de iniciativa exclusiva do chefe do Poder Executivo.

As alterações na Lei Orçamentária que devem ser promovidas em caráter de urgência são promovidas por intermédio dos chamados créditos adicionais extraordinários, cuja abertura, na União e nos entes que possuem tais instrumentos em suas constituições ou leis orgânicas, é feita por intermédio de medidas provisórias; nos demais, por intermédio de decreto²². Note-se, utiliza-se o crédito adicional do tipo extraordinário tanto para inserir nova programação quanto para reforçar programação já existente, pois o que interessa para caracterizá-lo não é a prévia presença na LOA ou não, mas o caráter de urgência.

3.1.4 Alteração nas alocações de receitas (recursos)

Por sua vez, as modificações a serem promovidas nas receitas que estão na LOA homenageiam o art. 167, VI, da Constituição de 1988, *in verbis*:

Art. 167. São vedados:

(...)

VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;

Pelo teor de referido dispositivo, é preciso promover alterações na LOA quando se quiser efetuar transposição, remanejamento ou transferência de recursos:

- i) de uma categoria de programação para outra; ou
- ii) de um órgão para outro.

²² Lei n. 4.320, de 1964: Art. 44. Os créditos extraordinários serão abertos por decreto do Poder Executivo, que dêles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo.

Significa dizer que se a peça orçamentária alocou determinado conjunto de recursos para uma categoria de programação, então somente o Poder Legislativo, por intermédio da aprovação de projeto de lei, poderia transferir, remanejar ou transpor referidos recursos para outra categoria de programação. O mesmo raciocínio deve ser aplicado quando a intenção for alterar a alocação de recursos entre órgãos.

Por certo, quanto mais detalhada for a discriminação das receitas na LOA, maior será a necessidade de se promover alterações formais da mesma, o que pode comprometer a execução orçamentária. Porém, certo é que a vontade do legislador constituinte, ao positivar referido inciso na Carta Magna de 1988, foi determinar que um mínimo de detalhamento deve existir na Lei Orçamentária, de tal modo que tais alocações de receitas e autorizações de dispêndio somente poderão ser alteradas após autorização prévia do Legislativo.

3.2 ALTERAÇÕES NAS ALOCAÇÕES DE RECURSOS E AS RENÚNCIAS DE RECEITAS

Outro mecanismo de alteração da Lei Orçamentária Anual que precisa ser mais estudado, posto que ainda é tema recente nas finanças públicas, é a necessidade de se alterar a lei orçamentária como condição para a concessão ou a ampliação de renúncias de receitas ao longo do exercício financeiro, uma vez que, de fato, as renúncias representariam uma alteração na alocação de recursos que já está materializada no texto da LOA.

O princípio da universalidade orçamentária determina que todas as receitas e despesas orçamentárias devem estar previstas na peça orçamentária, para que o

Legislativo possa, previamente, conhecer as receitas a serem arrecadadas e possa, a partir disso, alocá-las, mediante autorizações, para a execução de dispêndios orçamentários. De outro lado, as renúncias, por representarem abdições do poder de tributar, representam uma perda de arrecadação.

Quando programadas antecipadamente, os efeitos financeiros e orçamentários decorrentes das renúncias podem ser avaliados e inseridos no processo legislativo de elaboração, discussão e aprovação da Lei Orçamentária Anual, refletindo respectivas perdas sobre o montante estimado das receitas orçamentárias, inclusive sobre o montante de parâmetro fiscal de alta relevância: a Receita Corrente Líquida (RCL).

No entanto, quando o processo de concessão ou ampliação de renúncias de receitas tem início após a aprovação da Lei Orçamentária Anual referente ao exercício em que deverão entrar em vigor, as renúncias de receitas representam, caso não tenham sido previstas na LOA, verdadeiras alterações na alocação dos recursos do orçamento.

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

Entendimento em sentido contrário, qual seja, o de que as renúncias podem ser concedidas ou ampliadas sem a devida alteração na peça orçamentária, conforme exigido pelo art. 167, VI, parece não estar harmonizado com o

ordenamento constitucional vigente. Isso porque, se as renúncias promovem alterações na alocação orçamentária e:

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

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

PARTE 04 – O EXCESSO DE ARRECADAÇÃO

4.1 ASPECTOS GERAIS

Por princípio, não há como autorizar ou realizar gastos sem uma fonte de financiamento. A Constituição de 1988 admite²³ até a possibilidade de formação da lei orçamentária com receitas em montante superior ao das despesas, mas não permite que despesas sejam autorizadas sem o devido recurso a financiá-las.

A LRF, por intermédio do art. 12, deu enorme importância às estimativas de receitas, determinando que a elaboração das mesmas seja efetuada de forma técnica – com base em parâmetros legais, eventos relevantes, etc – e transparente,

²³ Art. 166, § 8º.

de tal modo que a reestimativa de receitas por parte do Legislativo somente pode ocorrer na hipótese de comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

Ocorre que, como toda previsão, a estimativa de receitas da Lei Orçamentária está sujeita a erros (voluntários ou não), podendo não se materializar, ao longo do exercício, conforme consta da peça orçamentária.

Ainda com a intenção de acompanhar o comportamento das receitas ao longo do ano, a LRF, por intermédio dos artigos 52 e 53²⁴, determina que ao final de cada bimestre sejam publicadas informações a respeito do comportamento de cada uma das receitas ao longo do ano, tais como: a receita, por fonte, realizada e a realizar, bem como a previsão atualizada. E ainda determina que sejam publicadas, quando for o caso, justificativas para a frustração de receitas. *Verbis*:

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3o do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

*a) **receitas por fonte**, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;*

II - demonstrativos da execução das:

*a) **receitas, por categoria econômica e fonte**, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar; (Grifou-se)*

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

(...)

§ 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

(...)

*II - **da frustração de receitas**, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança. (Grifou-se)*

A cada bimestre, portanto, efetua-se uma reavaliação da receita orçamentária, levando-se em consideração, por óbvio, parâmetros mais atuais que

²⁴ Regulam o teor do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO).

aqueles utilizados quando da elaboração da peça orçamentária. Referida reavaliação pode apresentar, assim, três situações distintas para a receita reavaliada/atualizada: igual, inferior ou superior ao montante da LOA.

Quando o montante atualizado é igual ao da LOA, o orçamento segue seu curso, conforme planejado. Se o montante é inferior ao que estava previsto na LOA, o remédio trazido pela LRF está positivado no art. 9º, o qual determina que, por ato próprio, cada Poder efetuará limitação de empenho e de movimentação financeira, ajustando a execução das despesas autorizadas no orçamento à realidade das receitas que se apresenta. Deve-se informar, por intermédio do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), também, justificativas para as respectivas frustrações de receitas, como determina o art. 53, § 2º, II, da LRF, transcrito acima.

No entanto, quando o montante reavaliado é maior, então significa que a execução do orçamento está revelando “novos” montantes de recursos que, à época da elaboração da lei orçamentária, não puderam ser estimados adequadamente.

4.2 DEFINIÇÃO LEGAL DE EXCESSO DE ARRECADAÇÃO

A lei n. 4.320, de 1964, lista em seu art. 43 as fontes de recursos²⁵ que podem ser utilizadas para a abertura de créditos adicionais. Em seu § 3º, referida norma estabelece o que vem a ser excesso de arrecadação, *in verbis*:

Art. 43. Omissis (...).

(...)

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

²⁵ Anulação de despesas, superávit financeiro, operações de crédito orçamentárias e excesso de arrecadação.

O conceito de excesso de arrecadação transcrito acima leva em consideração, portanto, dois aspectos distintos. O primeiro preocupa-se com o que “já ocorreu” ao longo do ano, determinando que se compare o montante acumulado da receita efetivamente realizada com aquele que havia sido previsto na LOA. O segundo aspecto do conceito volta-se para desvendar o que ainda “irá ocorrer”, ou seja, preocupa-se em analisar o comportamento (tendência) que se espera da receita para o restante do ano, análise essa necessária para confirmar se eventuais excedentes observados ao longo do ano não representariam, por exemplo, uma simples antecipação no recebimento de certos ingressos de recursos.

Assim, a apuração de eventual excesso de arrecadação é uma situação que decorre do ato de se realizar, durante a execução do orçamento, uma nova estimativa de receitas, tendo como base o comportamento já observado para as receitas ao longo do exercício.

Calculado o excesso de arrecadação, diz a Lei n. 4.320, de 1964, que nem todo o montante apurado pode ser considerado “disponível”. Isso porque é preciso “descontar” o valor dos créditos extraordinários eventualmente abertos no decorrer do ano; desde que, por evidente, quando da abertura de tais créditos, não se tenha indicado a fonte de recursos²⁶.

Outro aspecto que merece ser analisado – embora não se pretenda esgotar o assunto – é aquele mencionado pelo § 1º, do art. 43, da Lei n. 4.320, de 1964, qual seja: os recursos utilizáveis para abertura de créditos adicionais não podem estar

²⁶ O art. 167, V, da Constituição de 1988 informa, ainda que de forma indireta, que a abertura de créditos extraordinários dispensa a indicação da fonte de recursos.

comprometidos. Por certo, se os recursos já estiverem comprometidos, então não podem ser considerados disponíveis para a abertura de créditos adicionais.

Mas não se deve confundir “recursos comprometidos” com recursos “vinculados”. Ou seja, o excesso de arrecadação proporcionado por uma receita que seja vinculada não impede o seu uso na abertura de créditos, desde que, evidentemente, as despesas a serem autorizadas tenham relação com o objeto da vinculação. Em relação ao tema, Giacomoni (2007) se manifesta de maneira muito clara, *in verbis*:

Se o excesso de arrecadação identificado na receita total for determinado por itens de receita que se destinam a atender a determinadas despesas, é claro que tal excesso só poderá ser empregado na abertura de créditos adicionais naquelas finalidades previstas na legislação que criou a vinculação. (Grifou-se)

4.3 DO USO DO EXCESSO DE ARRECADAÇÃO PARA COMPENSAR RENÚNCIAS DE RECEITAS

Vale salientar que o fato de a Lei n. 4.320, de 1964, ter enumerado o excesso de arrecadação como fonte de recursos para créditos adicionais não significa que o mesmo não possa ser utilizado para compensar renúncias. Ou seja, a abertura de créditos não é o único destino a ser dado para os excessos de arrecadação.

No entanto, por intermédio do item 9.10.15 do Relatório que dá suporte a seu Voto, o Ministro-Relator do processo n. 015.052/2009-7 do Tribunal de Contas da União informa que o uso do excesso de arrecadação para compensar renúncias de receitas não está previsto na Lei n. 4.320, de 1964, *in verbis*:

9.10.15 Assim, a utilização do excesso de arrecadação como medida de compensação para o estabelecimento de renúncia de receitas, além de não previsto pela Lei n° 4.320, de 1964, dificulta o controle do alcance das metas fiscais. (Grifou-se)

Frise-se, embora não o cite expressamente, a Lei n. 4.320, de 1964, não proíbe o uso do excesso de arrecadação para compensar renúncias de receitas. Aliás, não era de se esperar que referida norma contivesse tal proibição. Isso porque a discussão doutrinária a respeito do tema “renúncia de receitas” ou “*tax expenditure*” e a aprovação da Lei n. 4.320, de 1964, ocorreram em momentos distintos da história²⁷.

Desse modo, não se pode concluir a respeito da impossibilidade do uso do excesso de arrecadação para compensar renúncias utilizando-se o argumento de que a Lei n. 4.320, de 1964, não teria estabelecido essa possibilidade. Por certo, quando da aprovação de referida lei, ainda não se discutia, no Brasil, os efeitos das renúncias sobre as normas de direito financeiro e de orçamento.

PARTE 05 – O PAPEL DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

Dados a relevância e o posicionamento a ela atribuídos pela Constituição da República de 1988, a LDO recebeu da LRF, por intermédio de diversos dispositivos presentes em seu texto, a função de exercer papéis²⁸ importantes para as finanças públicas. No que se refere especificamente ao tema “renúncia de receitas”, o papel da LDO deve ser analisado com muita atenção, para que não se extraia conclusões precipitadas e errôneas em relação ao seu campo de atuação.

²⁷ A primeira inserção, em normas orçamentárias, de regras a respeito dos gastos tributários ocorreu no final da década de 60 do século XX, na Alemanha. Outro país a fazê-la foi os Estados Unidos, em 1974.

²⁸ Estabelecer metas fiscais, enumerar os riscos fiscais, estabelecer critérios para transferir recursos para o setor privado, para a avaliação de programas, para se efetuar a limitação de empenho, dispor sobre equilíbrio entre receitas e despesas, estabelecer o montante e a forma de utilização da reserva de contingência, etc.

Nesse sentido, cabe argüir qual teria sido o sentido dado pelo § 2º, do art. 165, da Constituição, que assim estabeleceu, *in verbis*: “A lei de diretrizes orçamentárias (...), disporá sobre alterações na legislação tributária (...)”.

Ricardo Lobo Torres (1995) ensina que a LDO:

tem, como o próprio orçamento, natureza formal. É simples orientação ou sinalização, de caráter anual, para a feitura do orçamento, devendo ser elaborada no primeiro semestre. Não cria direitos subjetivos para terceiros nem tem eficácia fora da relação entre os Poderes do Estado.

Em relação ao papel de dispor sobre alterações na legislação tributária,

Ricardo Lobo Torres (1995) assinala que:

Da mesma forma que o plano plurianual, não vincula o Congresso Nacional quanto à elaboração da lei orçamentária, nem o obriga, se contiver dispositivos sobre alterações da lei tributária, a alterá-la efetivamente, bem o impede, caso contrário, de instituir novas incidências fiscais, que isso significaria o retorno de reserva de iniciativa das leis que criam tributos ao Poder Executivo e conflitaria com o princípio da anterioridade definido no art. 150, III.

Ou seja, a LDO não é o instrumento por intermédio do qual serão efetuadas as alterações na legislação tributária; a LDO não cria determinação para que uma alteração seja efetuada na legislação tributária, caso tenha disposto algo a respeito da mesma; a LDO não impede que sejam promovidas alterações na legislação tributária, caso não tenha disposto sobre respectiva alteração; e a LDO não vincula a atuação posterior do Estado, no sentido de que a alteração deva se aperfeiçoar da forma como disposto por ela.

No caso em tela – dispor sobre alterações na legislação tributária –, o papel da LDO é, tão somente, ao enumerá-las, contribuir para que a estimativa de receitas a ser efetuada para fins de elaboração das propostas orçamentárias de cada órgão

e unidade orçamentária possa se dar com base em informações as mais próximas possíveis do cenário fiscal²⁹ que se espera encontrar ao longo da execução da LOA.

Num giro mais próximo do aspecto tributário, parece não haver dúvida quanto à impossibilidade de LDO dispor a respeito. A uma, porque, como afirma Ricardo Lobo Torres (1995), “*não sendo lei material, não revoga nem retira eficácia das leis tributárias ou das que concedem incentivos*”. A duas, porque a Constituição da República de 1988 não atribuiu esse papel à LDO. De acordo com o art. 146, II e III, da Carta magna de 1988, o papel de regular as limitações ao poder de tributar e de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária cabe à lei complementar.

Por certo, sendo a LDO uma lei ordinária e sendo a LDO uma lei aprovada de forma autônoma em cada ente da federação, não é preciso muito esforço hermenêutico para concluir que a utilização desta para fins de regular ou legislar sobre direito tributário e renúncias de receita não se encaixa no figurino delineado pela Carta de 1988, não devendo, portanto, ser utilizada para inovar as regras do Direito Tributário.

PARTE 06 – EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO E EQUILÍBRIO FISCAL

Pela sua abrangência temática e pela sua complexidade e relevância, a LRF é uma das leis mais estudadas e debatidas em nosso país. Apesar disso, Weder (2004) já comentava que ainda há muito a se fazer para alcançar uma aplicação consensual e generalizada de suas disposições, pois tem predominado um

²⁹ De acordo com o § 1º, do art. 12, da LRF, o Poder legislativo, quando da apreciação do Projeto da Lei Orçamentária Anual, somente poderá alterar a estimativa de receita constante da LOA se identificar erro o omissão de ordem técnica ou legal; o que mostra a importância do papel da LDO.

conhecimento superficial, caracterizado pela contínua repetição de chavões que não encontram amparo no texto da lei.

Referida situação é muito comum quando o assunto é “equilíbrio fiscal”. Há, por exemplo:

- i) uma confusão entre os conceitos de equilíbrio fiscal e equilíbrio orçamentário;
- ii) uma convicção de que a obtenção de equilíbrio fiscal pressupõe o alcance de metas superavitárias de resultado fiscal (primário ou nominal);
- iii) o entendimento de que o equilíbrio entre receitas e despesas deve ser definido e aplicado de forma similar por todos os entes da federação; e
- iv) a idéia de que os entes federados – especialmente os subnacionais – são irresponsáveis do ponto de vista fiscal e que, desse modo, precisam ser tutelados por esferas ditas “superiores”.

As renúncias de receitas, por representarem um decréscimo do montante de recursos a serem arrecadados pelos entes federados, possuem forte relação com o tema. Nesse sentido, torna-se importante empreender um breve estudo sobre como a ciência do orçamento entendeu, ao longo da história, o papel do princípio do equilíbrio e como, atualmente, está posicionado, com um novo figurino, no âmbito das finanças públicas. Fundamental, além disso, é analisar como as regras que cuidam do equilíbrio fiscal foram estruturadas e incorporadas ao texto da LRF.

6.1 O EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO AO LONGO DO TEMPO E O EQUILÍBRIO FISCAL

O orçamento, como instrumento de controle, sempre foi reflexo da percepção, pela sociedade, do papel a ser exercido pelo Estado. O liberalismo econômico,

ocorrido ao final do século XVIII e início do século XIX, dispensava ao ente estatal o exercício de poucas funções, isso porque o entendimento que passou a prevalecer à época era de que o particular saberia despender seus recursos de forma muito mais produtiva do que o Estado, a quem, segundo a visão dos economistas de então – os clássicos – caberia manter-se isolado da vida econômica³⁰. Como reflexo desse pensamento, o orçamento do Estado deveria ser o mais restrito possível e baseado, principalmente, na idéia de rigoroso equilíbrio entre as receitas e despesas.

A idéia da não intervenção estatal na vida econômica fortaleceu-se ao longo do século XIX, em decorrência, principalmente, do próspero ambiente econômico vivenciado em razão da revolução industrial e dos expressivos avanços científicos da época. No entanto, no início do século XX, o cenário tornou-se mais sombrio, em especial após a primeira grande guerra, culminando com a crise 1929, dando início a uma nova forma de enxergar o papel do Estado.

A grande mudança no pensamento decorreu, em grande medida, das teorias formuladas pelo economista John Maynard Keynes, que pregava a idéia de que, em situações – cíclicas – de desemprego de recursos na economia, deveria o Estado atuar com um orçamento deficitário, proporcionando aumentos na demanda agregada, o que levaria ao pleno emprego de recursos³¹. Caía por terra, então, com as teorias de Keynes, a premissa de que os orçamentos públicos deveriam ser, sempre, rigorosamente equilibrados.

³⁰ James Giacomoni (2007) e Luiz Emygdio Rosa Jr. (2002) analisam o tema com muita propriedade.

³¹ Posteriormente, Richard Musgrave propôs a classificação tripartite das funções do Estado: alocativa, redistributiva e estabilizadora.

Com o sucesso da aplicação das teorias de Keynes, em especial pelos países que mais sofreram os efeitos da crise de 1929, passou-se a considerar³² o intervencionismo estatal como a solução de todos os males econômicos. Ocorre que a sucessão de orçamentos desequilibrados deficitariamente implica, necessariamente, forte aumento de endividamento público, razão, para muitos, da grave crise econômica vivenciada no início dos anos 70 do século XX.

As teorias de Keynes, então, passaram a ser combatidas fortemente³³, e a tese de que o orçamento devia ser equilibrado ganhou força novamente. Ricardo Lobo Torres (1995) salienta que “*com o agravamento da crise da dívida pública no final dos anos 70 entraram em refluxo as idéias de Lord Keynes e procurou-se uma saída constitucional para o impasse*”.

Sugeriu-se³⁴, nos Estados Unidos, como lembra Torres (1995), que o princípio do equilíbrio fosse restaurado. Para tanto, seria necessário dar ao mesmo o *status* de norma explicitamente positivada na Constituição. Também contribuiu, à época, para fortalecer o princípio do equilíbrio, o estudo dos economistas Stanley Surrey e Paul McDaniel, que desenvolveram a teoria das renúncias de receitas ou “*tax expenditure*”³⁵. De certa forma, o que se pretendia era limitar a atuação fiscal do Estado, como forma de evitar problemas mais graves, como o alto grau de endividamento.

³² Principalmente nos países subdesenvolvidos, como alerta Giacomoni (2007).

³³ Principalmente pelos chamados “neoclássicos”.

³⁴ James Buchanan e Richard Wagner. *Déficit Del Sector Publico y Democracia. legado político de Lord Keynes*. Madrid: Editora Rialp, 1983. p. 45.

³⁵ SURREY, Stanley & MCDANIEL, Paul R. *Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985. p. 1.

No Brasil, o princípio do equilíbrio orçamentário havia sido positivado pelo art. 66 da Constituição de 1967, sendo excluído posteriormente pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969. A atual Carta Magna de 1988 não proclamou o princípio do equilíbrio.

Ricardo Lobo Torres (1995) assinala que a Constituição de 1988 não proclamou expressamente o princípio do equilíbrio, embora o recomende em diversos dispositivos. Referida opção estaria relacionada ao fato de que o legislador constituinte não quis – nem poderia, dadas as características intrínsecas do princípio – estabelecer-lhe eficácia vinculante. Preferiu a Constituição de 1988, pois, estabelecer regras positivas, capazes de serem controladas pela via jurisdicional. Tais regras, ou já estão positivadas na própria Carta Magna ou foram, e ainda estão por serem³⁶, prescritas por leis complementares, como é o caso da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em apertada síntese, as regras positivadas pela Constituição de 1988 foram estruturadas da seguinte forma³⁷:

i) “regra de Ouro” (art. 167, III): o setor público não deve depender de recursos de terceiros para financiar gastos correntes;

ii) vedações contidas no art. 167, tais como: início de dispêndio sem a devida inclusão na peça orçamentária; a concessão ou utilização de créditos ilimitados; etc;

iii) proibição de financiamento do Tesouro Nacional por parte do Banco Central;

³⁶ Algumas regras ainda não foram estabelecidas. É o caso, por exemplo, dos limites para a dívida consolidada e mobiliária da União.

³⁷ Não se trata de uma relação exaustiva.

iv) determinação para que o Senado estabelecer limites de endividamento e condições para contratar operações de crédito; e

vi) determinação para que lei complementar (LRF) disponha sobre limites para gastos com pessoal e normas gerais de finanças públicas.

A lógica estruturada atualmente, portanto, encontra-se posicionada acima do cartesianismo exacerbado exigido pelos economistas clássicos para o equilíbrio orçamentário, e abaixo da frouxidão observada na política fiscal levada a efeito por inúmeros países durante boa parte do século XX, principalmente após o sucesso das teorias de Keynes. Ou seja, não se proíbe a geração de *déficits*³⁸ – o que representaria a negação da função econômica do orçamento e acabaria impedindo a atuação da política fiscal –, mas também não se permite que a atuação fiscal se dê de maneira desarrazoada, irresponsável e sem planejamento.

A noção de “equilíbrio fiscal”, portanto, passa a se sobrepor ao conceito de “equilíbrio orçamentário”, e seria, então, a capacidade de transitar no espaço “fiscal” desenhado pelas regras, limites e condições estabelecidas em lei, sem perder de vista os objetivos da política fiscal e o cuidado em não comprometer atuações do Estado na vida econômica que vierem a ser demandadas pela sociedade.

6.2 – AS REGRAS GERAIS E ESPECÍFICAS DA LRF

A Lei Complementar n. 101, de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal –, é a norma que estabelece, com fulcro nos artigos 169 e 163 da Constituição, respectivamente, limites para gastos com pessoal e normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

³⁸ Legítimos e necessários, em determinadas circunstâncias.

O desenho da LRF tem a ver com aspectos jurídicos e econômicos. No que tange aos aspectos jurídicos, há pontos que precisam ser observados quando da formação de uma lei que tem o papel de complementar a Constituição da República. No plano econômico, a LRF deve muito a tema de ampla produção pela literatura econômica, qual seja: o debate sobre “regra *versus* discricionariedade”.

Por tratar de assunto reservado à lei complementar, a LRF precisou ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta. Isso revela, de acordo com Ferreira Filho (2005), que o legislador constituinte não queria que as normas de gestão fiscal responsável fossem fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente em condições de prevalecer sua voz. De outro lado, também na lição de Ferreira Filho, significa que a Carta Magna de 1988 entende que as regras que viessem a ser positivadas pela LRF fossem mais perenes que as de uma lei ordinária, exigindo, para a desconstituição daquilo que seria aprovado, a mesma ponderação especial e rito formal exigidos para sua criação.

Desse modo, seria fundamental que as regras positivadas pela LRF fossem bem delineadas, para que não tivessem que passar por constantes reformas, o que, por certo, reduziria a credibilidade de seus mandamentos.

A solução adotada, então, foi estabelecer um arranjo entre regras de cunho genérico – a serem aplicadas uniformemente por todos os entes da federação – e regras de cunho específico, as quais poderiam ser autonomamente³⁹ fixadas pelos entes federados; além de um conjunto de normas voltadas para a transparência. Garantia-se, desse modo, a acomodação das diversas visões e nuances da

³⁹ Os que defendem a tese da discricionariedade argumentam que a rigidez das regras, por si só, seria o mecanismo que inviabilizaria o seu cumprimento e sua manutenção ao longo do tempo.

federação brasileira, sem perder de vista o arcabouço legal mínimo necessário ao equilíbrio fiscal.

Entre as regras gerais podem ser enumeradas: os limites para gasto com pessoal (arts. 18 a 23); as condições para a geração de despesas (arts. 15 e 16), inclusive das despesas obrigatórias de caráter continuado (art. 17); e as condições para a concessão ou ampliação de renúncia de receitas (art. 14), objeto do presente trabalho.

Entre as regras de cunho específico, podem ser citadas as seguintes: o estabelecimento do que vem a ser o equilíbrio entre receitas e despesas (art. 4º, I, a); o montante e a forma de utilização da reserva de contingência (art. 5º, III); exigências para a transferência de recursos para o setor privado; etc.

Nessa seara, vale analisar de forma mais detida a preocupação da LRF com as metas fiscais. Informa o art. 4º, § 1º, da Lei, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá conter anexo específico – o Anexo de Metas Fiscais – no qual serão estabelecidas as metas referentes às receitas, despesas, resultados primário e nominal e montante da dívida pública.

As metas fiscais, conforme lição de Carvalho Jr. (2005), são “*estabelecidas com o propósito de controlar a variação do estoque de determinado endividamento*”. Atua nesse sentido o art. 31, § 1º, I, da própria LRF, ao determinar que o ente federado que ultrapassar o limite de endividamento estabelecido pelo Senado Federal deverá, entre outras providências, obter resultado primário necessário à recondução da dívida ao seu limite.

Não resta dúvida, portanto, que o estabelecimento de metas de resultado fiscal (primário e nominal) está relacionado ao controle do endividamento. Nesse seara, vale salientar que na federação brasileira são inúmeras e variadas as situações de endividamento enfrentadas pelos entes federados. Existem aqueles que já extrapolaram os limites determinados por Resolução do Senado Federal e existem aqueles que, pelas mais diversas razões, estão muito abaixo de respectivo limite.

Para os que se encontram em situação de endividamento elevado ou ultrapassado, portanto, não há como estabelecer outra meta de resultado fiscal que não seja a superavitária. No entanto, para aqueles que encontram posição confortável de endividamento, é perfeitamente legítimo elaborar Anexo de Metas Fiscais com metas de resultado primário e nominal deficitárias. Nesse giro, vale salientar que não há na LRF qualquer imposição para que as metas de resultado fiscal sejam, necessariamente, superavitárias; tudo dependerá da particular situação de endividamento vivenciada pelo ente federado.

Não é possível, pois, quando da análise de dispositivos da LRF que determinem obediência às metas fiscais – como é o caso do art. 14, I –, adotar, como premissa, a idéia de que referidas metas fiscais sejam sempre superavitárias. A conduta do gestor, nesses casos, portanto, deve ser a de garantir que a concessão ou a ampliação de uma renúncia não afete as metas fiscais, tenham sido elas estabelecidas, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, como superavitárias, deficitárias ou neutras.

PARTE 07 – OS INCISOS I E II DO ART. 14 DA LRF

Por intermédio do item 2.2 do Relatório referente ao processo n. 015.052/2009-7, o Ministro-Relator Augusto Nardes informou que o enfoque dos trabalhos realizados pela equipe de auditoria recaía, principalmente, sobre o inciso II, do art. 14, da LRF, *in verbis*:

2.2 A solicitação decorre da possibilidade de crescimento expressivo de renúncias de receitas tributárias sem o cumprimento das condições impostas no dispositivo da LRF. Dentre essas condições, o enfoque do presente trabalho recai especialmente sobre os mecanismos de compensação descritos no inciso II do art. 14 da LRF. (Grifou-se)

Entende-se, entretanto, que a completa compreensão dos mecanismos de compensação trazidos pelo art. 14 somente é possível com a análise conjunta dos incisos que integram o *caput* de referido dispositivo. O presente capítulo pretende analisar o mecanismo de compensação trazido pelo art. 14, I e II, da LRF. Para tanto, enquanto apresenta os aspectos conceituais e operacionais referentes ao tema, analisará, quando necessário e pertinente, as premissas e os argumentos constantes do Relatório que embasou o Voto do Excelentíssimo Senhor Ministro-Relator Augusto Nardes no âmbito do processo n. 015.052/2009-7 e que culminou com o pronunciamento do Acórdão 747/2010 – TCU - Plenário.

7.1 – O CAPUT DO ART. 14

O art. 14, *caput*, está assim positivado, *in verbis*:

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:

As condições estabelecidas pelo *caput* do art. 14 para a concessão ou ampliação de renúncias de receitas são as seguintes, a saber:

i) elaboração de estimativa de impacto orçamentário-financeiro para o ano em que a renúncia entrar em vigor e para os dois subseqüentes;

ii) atender ao disposto pela LDO; e

iii) atender a, pelo menos, uma das seguintes condições⁴⁰ listadas pelos incisos I e II, do próprio art. 14.

7.1.1 A estimativa do impacto orçamentário-financeiro

A elaboração da estimativa do impacto orçamentário-financeiro tem por objetivo evidenciar qual será o efeito fiscal de médio prazo decorrente da renúncia. Por intermédio dessa estimativa, é possível mensurar o desvio, quantificado monetariamente, que a renúncia provocará na arrecadação em relação ao montante que seria arrecadado de acordo com o sistema tributário de referência, sendo fundamental para se colocar em prática as medidas de compensação previstas pelos incisos I e II, do art. 14, da LRF

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

Por isso mesmo, é importante que a estimativa do impacto orçamentário-financeiro se dê com os mesmos critérios e o mesmo rigor técnico e metodológico determinados pelo art. 12 da LRF para se mensurar a estimativa das receitas no

⁴⁰ Referidas condições serão analisadas adiante.

projeto da lei orçamentária e para se efetuar as reavaliações bimestrais da receita orçamentária que dão suporte a eventual identificação de excesso de arrecadação.

Assim, tais estimativas deveriam merecer apreciação e análise por parte da Comissão Mista de Orçamento, e comissões equivalentes das casas legislativas dos demais entes federados, nos mesmos moldes do ocorrido, por exemplo, na década de 1990, nos Estados Unidos⁴¹, onde os atos que criavam despesa obrigatória ou renunciavam receitas tinham a análise do impacto orçamentário e financeiro submetido à apreciação do *Congressional Budget Office (CBO)* e do *Office of Management and Budget (OMB)*, comissões de orçamento, respectivamente, da *House of Representatives* e do Senado norte americanos.

7.1.2 O atendimento ao disposto pela LDO

O presente trabalho já mostrou que a LDO não pode legislar a respeito de matéria de índole tributária. Desse modo, as disposições inseridas na LDO referentes à renúncia de receitas não devem se referir a aspectos essencialmente tributários, devendo estar situadas no plano da operacionalização das mesmas, tais como: a forma de se elaborar uma determinada estimativa, datas fatais para encaminhamento de projetos ao parlamento, etc.

7.2 – AS MEDIDAS DE COMPENSAÇÃO DOS INCISOS I E II

Por intermédio de seu Relatório, o Ministro-Relator do processo 015.052/2009-7 manifesta-se a respeito do que a LRF chama de medidas de

⁴¹ Weder de Oliveira (2004), ao comentar sobre o mecanismo do *BEA – Budget Enforcement Act*, implementado na década de 90 na legislação norte americana, informa que os impactos orçamentários e financeiros decorrentes de atos que criam despesa obrigatória ou renunciem à receitas são analisados, obrigatoriamente, pela correspondente comissão de orçamento do Senado e da Câmara americanos, respectivamente: o *Congressional Budget Office (CBO)* e o *Office of Management and Budget (OMB)*.

compensação. Na primeira das manifestações, o Ministro-Relator afirma que a “redução de despesas” não é uma das medidas de compensação para a concessão de renúncias de receitas, *in verbis*:

9.9.3 (...). Contudo, como já destacado, entre os mecanismos de compensação de renúncia de receita previstos expressamente na LRF, **não consta a redução de despesa.** (Grifou-se)

Na segunda manifestação, o Ministro-Relator exara entendimento de que as condições impostas pelos incisos I e II, do art. 14, da LRF, são alternativas, ou seja, não podem ser aplicadas ao mesmo tempo, *in verbis*:

8.1 O benefício ou incentivo tributário deverá atender, além do disposto no caput do art. 14 da LRF, a pelo menos uma das condições estabelecidas nos seus incisos I e II. Ressalte-se que **essas condições são alternativas, e não cumulativas, ou seja, aplica-se uma ou outra.** (Grifou-se)

Referidos entendimentos, no entanto, parecem não se harmonizar com a lógica estabelecida pela LRF. Assim, os próximos itens do presente trabalho pretendem demonstrar que a “redução de despesas” é uma das medidas de compensação estabelecidas pela LRF para compensar renúncias de receitas; e que as medidas previstas pelos incisos I e II, do art. 14, podem ser aplicadas em conjunto, bem como podem ser aplicadas durante o processo de elaboração da LOA e também ao longo de sua execução.

7.2.1 As medidas de compensação estabelecidas pela LRF

A LRF inspirou-se em dois mecanismos de controle de *déficit* estabelecidos nos Estados Unidos, em 1990, pelo *Budget Enforcement Act (BEA)*, quais sejam: o *sequestration* e o *pay as you go*. O *Sequestration* constituía sistemática semelhante ao que a LRF, posteriormente, veio a chamar de “limitação de empenho”⁴². O *Pay as*

⁴² Carlos Maurício Figueiredo & Marcos Nóbrega fazem percuciente análise a respeito das diferenças entre o BEA americano e os mecanismo de limitação de empenho e de compensação estabelecidos pela LRF.

You Go, por sua vez, estabelecia o que a LRF passou a adotar como sendo “medidas de compensação”.

As medidas de compensação estão presentes no art. 14 e no art. 17 da LRF, sendo que o primeiro trata das condições para a concessão de renúncias de receitas, e o segundo trata das condicionantes para a geração de despesas obrigatórias de caráter continuado.

No que tange às despesas obrigatórias de caráter continuado, o art. 17 – ao contrário do art. 14 – apresentou explicitamente as duas medidas de compensação que podem ser adotadas para se compensar a geração de tais despesas, quais sejam: o aumento permanente de receitas ou a redução permanente de despesas.

Verbis:

Art. 17. Omissis (...)

(...)

*§ 2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, **devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.** (Grifou-se)*

Por seu turno, o art. 14 assim positivou as medidas de compensação,

Art. 14. Omissis (...)

*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.*

Como se pode depreender da leitura dos incisos do *caput*, do art. 14, transcritos acima, a medida de compensação “aumento de receitas” foi expressamente prevista pelo inciso II; e, como se demonstrará abaixo, a medida de compensação “redução de despesas” está contida, implicitamente, no inciso I.

A maneira como a LRF positivou as medidas de compensação relativas à geração de despesas obrigatórias (explicitamente) e às renúncias de receitas (implícita e explicitamente) deveu-se às diferenças “quantitativas” que a geração de uma despesa obrigatória e a concessão ou ampliação de uma renúncia de receita provocam sobre o montante das receitas e despesas na peça orçamentária. Para explicar referidas diferenças, o presente trabalho adota os seguintes procedimentos:

i) cria uma “LOA de Referência”, entendida como sendo uma lei orçamentária cujo montante das receitas foi perfeitamente estimado, ou seja, o ato de estimar receitas conseguiu antever todos os fatores que condicionarão o comportamento das receitas orçamentárias e, desse modo, conseguiu mensurar, sem erros ou omissões;

ii) na “LOA de Referência”, o valor estimado das receitas a serem arrecadadas ao longo do exercício financeiro de 20X1 é: $A = 100$ e $B = 50$;

iii) do lado das despesas, a “LOA de Referência” é composta pelas despesas $C = 120$ e $D = 30$, sendo que a despesa “C” é financiada pelas receitas $A = 100$ e $B = 20$, e a despesa “D” é financiada pela receita $B = 30$;

iv) compara, para cada tipo de medida de compensação (redução de despesas e aumento de receitas), os efeitos quantitativos decorrentes da geração de despesas obrigatórias e da concessão de renúncias de receitas sobre o total da “LOA de Referência”.

7.2.1.1 Geração de despesa obrigatória e compensação com aumento de receitas

A hipótese prevê aumento da despesa “F” em 20 unidades monetárias e aumento da receita “E” também em 20 unidades monetárias. Assim, após a

aprovação do aumento da despesa obrigatória, o montante total da “LOA de Referência” aumenta para 170 unidades monetárias, como segue:

LOA de Referência			LOA 20X1		
Receitas	Despesas		Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100	A=100	C=120	A=100
B=50		B=20	B=50		B=20
	D=30	B=30	E=20	D=30	B=30
				F=20	E=20

7.2.1.2 Geração de despesa obrigatória e compensação com redução de despesas

A hipótese prevê aumento da despesa “F” em 20 unidades monetárias e redução da despesa “C” também em 20 unidades monetárias. Assim, após a aprovação do aumento da despesa obrigatória, o montante total da “LOA de Referência” permanece em 150 unidades monetárias, como segue:

LOA de Referência			LOA 20X1		
Receitas	Despesas		Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100	A=100	C=100	A=80
B=50		B=20	B=50		B=20
	D=30	B=30	E=20	D=30	B=30
				F=20	E=20

7.2.1.3 Renúncia de receita e compensação com aumento de receitas

A hipótese prevê redução da receita “A” em 20 unidades monetárias e aumento da receita “E” também em 20 unidades monetárias. Assim, após a aprovação da renúncia, o montante total da “LOA de Referência” permanece em 150 unidades monetárias, como segue:

LOA de Referência			LOA 20X1		
Receitas	Despesas		Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100	A=80	C=120	A=80
B=50		B=20	B=50		B=20
	D=30	B=30	E=20		E=20
				D=30	B=30

7.1.2.4 Renúncia de receita e compensação com redução de despesas

A hipótese prevê redução da receita “A” em 20 unidades monetárias e redução da despesa “C” também em 20 unidades monetárias. Assim, após a aprovação da renúncia, o montante total da “LOA de Referência” diminuirá para 130 unidades monetárias, como se pode verificar do esquema abaixo:

LOA de Referência			LOA 20X1		
Receitas	Despesas		Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100	A=80	C=100	A=80
B=50		B=20	B=50		B=20
	D=30	B=30		D=30	B=30

Analisando os efeitos quantitativos acima, conclui-se que:

- i) a geração de despesas obrigatórias de caráter continuado não produz redução do valor total da “LOA de Referência”. Sua geração implica, pois, ou aumento do total, caso compensadas com majoração de receitas, ou a manutenção do montante, caso se compense com a redução de outras despesas; e
- ii) a concessão de renúncias de receitas não produz aumento do valor total da “LOA de Referência”. Implica, pois, ou uma manutenção do total, caso compensadas com aumento de receitas, ou a redução do montante, caso se compense com a redução de despesas.

Assim, o legislador da LRF poderia, perfeitamente, se desejasse, ter determinado, de forma explícita, que a compensação de renúncias poderia ocorrer por intermédio da redução de despesas. No entanto, inteligentemente, preferiu determinar ao proponente da renúncia – aquele que tem a iniciativa do projeto de lei que a concede ou amplia – a necessidade de comprovar que os efeitos decorrentes da mesma já estariam refletidos no montante da receita na LOA. Assim, como não é possível autorizar dispêndios orçamentários sem uma fonte de financiamento, a

redução do montante da receita já traria, de forma implícita, uma redução no montante da despesa.

7.2.2 Da possibilidade de serem combinadas as medidas de compensação dos incisos I e II

Como já apresentado, acima, o item 8.1 do Relatório do TCU afirma que as medidas de compensação do inciso I e II, do art. 14, são “*alternativas, e não cumulativas, ou seja, aplica-se uma ou outra*”. Além desse item, é preciso destacar outros trechos do citado Relatório, posto que relacionados ao entendimento da possibilidade de combinação entre as medidas de compensação.

No item 8.7, parece que o entendimento exarado pelo ilustre Ministro-Relator é no sentido de que haveria uma prevalência do inciso I em relação ao inciso II, ou seja, somente seria aplicado o inciso II se não fosse possível aplicar o inciso I, *in verbis*:

*8.7 Estabelece o caput do art. 14 que, **se o cumprimento do inciso I não for possível**, isto é, caso a renúncia não tenha sido considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, **deverá atender ao disposto no inciso II**, abaixo transcrito, cujo cumprimento se analisa no próximo item: (Grifou-se)*

Não haveria, portanto, no entendimento da Corte de Contas, a possibilidade de se aplicar, ao mesmo tempo, as duas medidas de compensação, bem como haveria uma espécie de prevalência entre elas. No entanto, o presente trabalho manifesta entendimento distinto do esposado pelo Egrégio Tribunal.

Primeiro, porque a clareza com que foi disposta a parte final do *caput* do art. 14 não deixa dúvida, ao que parece, sobre a possibilidade de serem combinadas as medidas de compensação previstas pelos seus incisos, restando assim positivada, *in verbis*:

Art. 14. A concessão ou ampliação (...) deverá (...) e a **pele menos uma das seguintes condições**: (Grifou-se)

Segundo, porque a escolha do gestor por uma das medidas previstas pelos incisos I e II, ou a combinação delas, está mais relacionada ao “espaço fiscal”⁴³ – capacidade de aumentar receitas ou de diminuir despesas – disponível no momento da renúncia do que, propriamente, com a ordem de apresentação de referidos incisos.

Rezende (2005) informa que o “espaço fiscal” vem sendo reduzido fortemente nos últimos tempos, ocasionando o fenômeno da “rigidez orçamentária”, que, segundo referido autor, seria “*a redução do espaço para livre alocação dos recursos orçamentários, ou seja, a redução de espaço de negociação dos recursos públicos que se exercita durante o processo de elaboração, discussão e aprovação da lei orçamentária*”. Referida rigidez decorre, segundo Rezende (2005), do expressivo montante das despesas não-discricionárias, das receitas vinculadas, e da necessidade de se obter metas de resultado fiscal destinadas a controlar o endividamento.

Terceiro, porque a escolha entre o inciso I ou o inciso II surte efeitos distintos sobre o parâmetro mais importante da gestão fiscal, qual seja, a Receita Corrente Líquida (RCL)⁴⁴, em cuja composição constam os tributos e as contribuições. Desse modo, se a escolha pela compensação for pela redução de despesas (inciso I), então o montante da RCL, após a concessão da renúncia, diminuirá. No entanto, se

⁴³ “Espaço fiscal” seria a capacidade de gerir com liberdade os recursos orçamentários, representado pela possibilidade de a sociedade suportar mais aumentos de tributos e pela capacidade de o Estado deixar de executar determinado conjunto de despesas.

⁴⁴ A Receita Corrente Líquida é parâmetro para limites de despesa com pessoal, com montante da dívida (consolidada e mobiliária), com os fluxos anuais de operações de crédito e de concessão de garantias, com a formação da reserva de contingência e inúmeros outros aspectos sensíveis das finanças públicas.

a compensação for pelo aumento de receitas (inciso II), então o montante da RCL, após ser concedida a renúncia, não sofrerá modificação.

Quarto, porque a renúncia representa um privilégio ou um bônus, direcionado a determinado grupo, setor, atividade, região, etc. Dessa forma, é preciso que o proponente da renúncia de receita escolha quem arcará com o respectivo ônus. Ou seja, o proponente deve se perguntar se escolherá gravar ainda mais os contribuintes, com aumentos de receitas tributárias e de contribuições (inciso II), ou se optará por deixar de realizar um dispêndio orçamentário, deixando de beneficiar determinadas pessoas, etc (inciso I).

7.2.3 Da possibilidade de se aplicar os incisos I ou II a qualquer tempo

Por intermédio do item 8.1, o Ministro-Relator manifestou entendimento no sentido de que a medida prevista pelo inciso I deve ser aplicada durante a elaboração do orçamento, *in verbis*:

*8.2 A condição do inciso I deverá ser observada caso a renúncia tenha sido considerada **durante a elaboração do orçamento**. (Grifou-se)*

No item 9.1, por seu turno, o entendimento exarado é de que a medida de compensação prevista pelo inciso II deve ser aplicada apenas após a aprovação da Lei Orçamentária, *in verbis*:

*9.1 A condição do inciso II deverá ser observada caso a renúncia seja concedida **após a aprovação da Lei Orçamentária e não tenha sido considerada na estimativa da receita** dessa lei.*

É preciso, portanto, questionar se haveria alguma limitação temporal para a aplicação de referidos incisos, ou seja, se o inciso I somente poderia ser aplicado ao longo do processo de elaboração da LOA e se o inciso II somente poderia ser aplicado após a aprovação da peça orçamentária.

Para tanto, serão estabelecidos os seguintes procedimentos:

- i) criam-se três “momentos” distintos, distribuídos ao longo de dois exercícios financeiros (20X1 e 20X2); e
- ii) em cada um deles, verifica-se se as medidas de compensação previstas pelos incisos I e II são aplicáveis e, se for o caso, quais seriam os procedimentos necessários para materializá-las.

Os “momentos” são os seguintes:

- i) momento 1 – ocorre em 20X1; a LDO (20X2) já foi publicada; e o PLOA (20X2) ainda não foi elaborado.
- ii) momento 2 – ocorre em 20X1, a LDO (20X2) já foi publicada e o PLOA (20X2) já foi apresentado ao Legislativo.
- iii) momento 3 – ocorre em 20X2, a LDO (20X2) já foi publicada e a LOA (20X2) já está sendo executada.

Em cada um dos referidos “momentos”:

- i) utilizar-se-á a “LOA de Referência” criada no item 7.2.1 deste trabalho;
- ii) considera-se que a renúncia de receita proposta entrará em vigor em 20X2;
- iii) renuncia-se à receita “A” em 20 unidades monetárias;
- iv) considera-se que as condições do *caput*, do art. 14, foram atendidas;
- v) verifica-se a possibilidade de compensação via inciso I e via inciso II; e
- vi) considera-se que:

a) se a escolha do gestor foi pelo inciso I, então é porque existia “espaço fiscal” para a redução de despesas no orçamento, e que a despesa a ser reduzida é a despesa “C” em 20 unidades monetárias; e

b) se a escolha do gestor foi pelo inciso II, então é porque não existia “espaço fiscal” para a redução de despesas no orçamento ou existia “espaço fiscal” para aumento de tributos em outros setores, e que, nesse caso, cria-se a receita “E” em 20 unidades monetárias.

7.2.3.1 Momento 1: ocorre em 20X1; LDO (20X2) já publicada e PLOA (20X2) ainda não elaborado.

Possibilidade de uso do inciso I

Ainda não é possível aplicar a medida prevista pelo inciso I, pois não é possível comprovar que a renúncia já foi considerada na estimativa da LOA, uma vez que sequer o projeto da lei orçamentária foi apresentado ao Legislativo.

Possibilidade de uso do inciso II

A compensação via inciso II é possível. Nesse caso, a renúncia da receita “A” em 20 unidades monetárias será compensada com a criação da receita “E” também em 20 unidades monetárias. O proponente da renúncia deve apresentar projeto de lei que aumenta a receita e que concede a renúncia. Caso a renúncia venha a ser aprovada, o montante total da LOA (20X2) será igual ao da “LOA de Referência”, modificando-se apenas as fontes de financiamento da despesa “C”, como segue:

LOA de Referência		
Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100
B=50		B=20
	D=30	B=30

LOA 20X2		
Receitas	Despesas	
A=80	C=120	A=80
B=50		B=20
E=20		E=20
	D=30	B=30

7.2.3.2 Momento 2: ocorre em 20X1; LDO (20X2) já publicada e PLOA (20X2) já apresentado.

Possibilidade de uso do inciso I

Já é possível aplicar a medida prevista pelo inciso I, pois o Projeto da Lei Orçamentária Anual já foi encaminhado ao Legislativo. Nesse caso, duas situações se apresentam: a) a renúncia já foi considerada; ou b) a renúncia ainda não foi considerada no PLOA (20X2).

a) renúncia já considerada:

Assim, o PLOA (20X2) já previu a redução da receita “A” em 20 unidades monetárias. Basta, então, ao proponente, comprovar referida situação e apresentar o projeto que concede a renúncia. Caso seja aprovada, provocará redução do total das receitas e despesas em relação ao montante total da “LOA de Referência”, como segue:

LOA de Referência		
Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100
B=50		B=20
	D=30	B=30

PLOA 20X2 – com renúncia		
Receitas	Despesas	
A=80	C=100	A=80
B=50		B=20
	D=30	B=30

b) renúncia ainda não considerada:

O PLOA (20X2) ainda NÃO previu a redução da receita “A” em 20 unidades monetárias. Nesse caso, o montante da receita estimada no PLOA (20X2) é igual ao da “LOA de Referência”. Será preciso ao proponente apresentar emenda⁴⁵ ao PLOA

⁴⁵ A Constituição da República prevê a possibilidade de o Legislativo alterar o montante das receitas no Projeto da Lei Orçamentária, desde que comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal. Também há a possibilidade de o Chefe do Executivo apresentar Mensagem que vise alterar as receitas do PLOA, sem, nesse caso, a necessidade de comprovação de erro ou omissão.

(20X2), com o objetivo de reduzir o montante da receita “A” e da despesa “C” em 20 unidades monetárias. Aprovada a emenda, bastará ao proponente comprovar referida situação e apresentar o projeto de lei que concede a renúncia da receita “A”. Caso seja aprovada, a renúncia provocará redução do total das receitas e despesas em relação ao montante total da “LOA de Referência”, como segue:

LOA de Referência		
Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100
B=50		B=20
	D=30	B=30

LOA 20X2		
Receitas	Despesas	
A=80	C=100	A=80
B=50		B=20
	D=30	B=30

Possibilidade de uso do inciso II

Em nome da boa estimativa de receitas determinada pelo art. 12 da LRF, o valor correto a ser registrado para a receita “A” no PLOA (20X2) deve estar 20 unidades monetárias abaixo daquele da “LOA de Referência”, ou seja, em 80 unidades monetárias. Assim, ainda que a escolha tenha sido pela compensação via inciso II, o correto é tomar providências para que o PLOA (20X2) e, conseqüentemente, a LOA (20X2) já esteja com a renúncia da receita “A” em suas estimativas.

Apesar da determinação contida no art. 12, da LRF, é possível que o PLOA (20X2) tenha considerado, ou não, a estimativa correta. Nesse caso, duas situações se apresentam: a) a renúncia já foi considerada; ou b) a renúncia ainda não foi considerada no PLOA (20X2).

a) renúncia já foi considerada:

Então o PLOA (20X2) já previu a redução da receita “A” em 20 unidades monetárias. Basta, então, ao proponente, apresentar projeto de lei que aumenta a

receita “E” em 20 unidades orçamentárias e que concede a renúncia da receita “A”. Quando aprovada, não provocará alteração do total das receitas e despesas em relação ao montante total da “LOA de Referência”, como segue:

LOA de Referência			PLOA 20X2 – com renúncia			LOA 20X2		
Receitas	Despesas		Receitas	Despesas		Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100	A=80	C=100	A=80	A=80	C=100	A=80
B=50		B=20	B=50		B=20	B=50		B=20
	D=30	B=30		D=30	B=30	E=20	D=30	E=20
								B=30

b) renúncia não foi considerada:

Então o PLOA (20X2) ainda NÃO previu a redução da receita “A” em 20 unidades monetárias. Nesse caso, o montante da receita estimada no PLOA (20X2) é igual ao da “LOA de Referência”. Será preciso ao proponente apresentar “emenda” ao PLOA (20X2), com o objetivo de reduzir o montante da receita “A” em 20 unidades monetárias e aumentar o montante da receita “E” também em 20 unidades monetárias.

Aprovada a emenda, bastará ao proponente comprovar referida situação e apresentar o projeto de lei que concede a renúncia da receita “A”. Quando aprovada, a renúncia não provocará alteração do total das receitas e despesas em relação ao montante total da “LOA de Referência”, como segue:

LOA de Referência			PLOA 20X2 – com renúncia			LOA 20X2		
Receitas	Despesas		Receitas	Despesas		Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100	A=100	C=120	A=100	A=80	C=100	A=80
B=50		B=20	B=50		B=20	B=50		B=20
	D=30	B=30		D=30	B=30	E=20	D=30	E=20
								B=30

A análise do “Momento 2” permitiu demonstrar que, ao longo do processo de elaboração da LOA (20X2) é perfeitamente possível a apresentação de projeto de renúncia de receita tendo como medida de compensação o inciso II, do art. 14, da

LRF. Isso porque a escolha da medida de compensação está relacionada ao “espaço fiscal” e não à época do ano em que se processa a concessão da renúncia.

7.2.3.3 Momento 3: ocorre em 20X2; a LOA (20X2) já está sendo executada.

Possibilidade de uso do inciso I

Já é possível aplicar a medida prevista pelo inciso I, pois LOA (20X2) já foi publicada e está sendo executada. Nesse caso, duas situações se apresentam: a) a renúncia já foi considerada; ou b) a renúncia ainda não foi considerada na LOA (20X2).

a) renúncia já foi considerada:

Nesse caso, a LOA (20X2) já previu a redução da receita “A” em 20 unidades monetárias. Basta, então, ao proponente, comprovar referida situação e apresentar o projeto que concede a renúncia. Em relação à “LOA de Referência”, o montante total das receitas e despesas da LOA (20X2) ficará menor, como segue:

LOA de Referência		
Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100
B=50		B=20
	D=30	B=30

LOA 20X2		
Receitas	Despesas	
A=80	C=100	A=80
B=50		B=20
	D=30	B=30

b) renúncia não foi considerada:

Então a LOA (20X2) não previu a redução da receita “A” em 20 unidades monetárias. Nesse caso, o montante da receita “A” estimado na LOA (20X2) está em 100 unidades monetárias, ou seja, 20 unidades a mais do que o valor que deverá estar após a concessão da renúncia. Significa dizer que esse excedente de 20

unidades monetárias está alocado para a execução de alguma despesa; no caso, a despesa “C”.

A essa altura, não é mais possível apresentar emendas, posto que a LOA já está aprovada. Desse modo, para que o inciso I seja atendido – comprovar que a renúncia foi considerada na estimativa da LOA –, será preciso alterar a LOA (20X2), formalmente, conforme determina o art. 167, VI, da Constituição de 1988, posto que a concessão da renúncia se trata, nesse caso, de uma alteração na alocação de recursos que está contida na peça orçamentária.

Referida alteração formal da LOA (20X2) consistirá em reduzir o montante da receita “A” em 20 unidades monetárias e cancelar parte da dotação destinada à despesa “C”, também em 20 unidades monetárias. Em paralelo, o proponente deverá apresentar o projeto de lei que concede a renúncia.

Assim, após a aprovação da renúncia, o montante das receitas e das despesas na LOA (20X2) será menor que o montante da “LOA de Referência” e menor também que o montante da LOA (20X2) original.

LOA de Referência			LOA 20X2 – sem renúncia			LOA 20X2		
Receitas	Despesas		Receitas	Despesas		Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100	A=100	C=120	A=100	A=80	C=100	A=80
B=50		B=20	B=50		B=20	B=50		B=20
	D=30	B=30		D=30	B=30		D=30	B=30

Note-se que a análise dos itens acima permitiu concluir que é possível conceder, ao longo da execução do orçamento, renúncias de receitas que tenham como medida de compensação o inciso I, do art. 14, da LRF. Isso porque, como já comentado acima, a escolha da medida de compensação está relacionada ao “espaço fiscal” e não à época do ano em que se processa a concessão da renúncia.

Possibilidade de uso do inciso II

Aprovada a LOA (20X2), duas situações se apresentam: a) a renúncia já foi considerada; ou b) a renúncia ainda não foi considerada na LOA.

a) renúncia foi considerada:

Então a LOA (20X2) já previu a redução da receita “A” em 20 unidades monetárias. Basta, então, ao proponente, apresentar projeto de lei que aumenta a receita “E” em 20 unidades orçamentárias e que concede a renúncia da receita “A”. Caso aprovada, a renúncia não provocará alteração do total das receitas e despesas em relação ao montante total da “LOA de Referência”, mas provocará um aumento da receita e da despesa em relação à LOA (20X2) original, como segue:

LOA de Referência		
Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100
B=50		B=20
	D=30	B=30

LOA 20X2 – com renúncia		
Receitas	Despesas	
A=80	C=100	A=80
B=50		B=20
	D=30	B=30

LOA 20X2		
Receitas	Despesas	
A=80	C=100	A=80
B=50		B=20
E=20		E=20
	D=30	B=30

b) renúncia não foi considerada:

Então a LOA (20X2) ainda não previu a redução da receita “A” em 20 unidades monetárias. Nesse caso, o montante da receita “A” estimado na LOA (20X2) está em 100 unidades monetárias, ou seja, 20 unidades a mais do que o valor que deverá estar após a concessão da renúncia. Ocorre, porém, que referido excedente relativo à receita “A” está alocado para a despesa “C”, a qual não pode deixar de ser executada, conforme premissa adotada para esses “momentos” hipotéticos. Significa dizer, então, que os recursos oriundos da criação da receita “E” deverão ser direcionados ao financiamento da despesa “C”, que perderá parte da receita “A”.

No entanto, a essa altura, não é mais possível apresentar emendas, posto que a LOA já está aprovada e em execução. Desse modo, a alteração nas fontes de financiamento da despesa “C” deverá ser efetuada formalmente, por intermédio de modificação da LOA (20X2), conforme determina o art. 167, VI, da Constituição de 1988, posto que, nesse caso, a renúncia provoca uma alteração na alocação de recursos que está contida na peça orçamentária.

Referida alteração formal da LOA (20X2) consistirá em reduzir o montante da receita “A” e aumentar o montante da receita “E”, ambas em 20 unidades monetárias, bem como proceder à troca de fontes de financiamento da despesa “C”. Em paralelo, o proponente deverá apresentar o projeto de lei que concede a renúncia e que cria a receita “E”.

Assim, após a aprovação da renúncia, o montante das receitas e das despesas na LOA (20X2) será igual ao da “LOA de Referência” e igual ao da LOA (20X2) original, como segue:

LOA de Referência			LOA 20X2 – com renúncia			LOA 20X2		
Receitas		Despesas	Receitas		Despesas	Receitas		Despesas
A=100	C=120	A=100	A=100	C=120	A=100	A=80	C=100	A=80
B=50		B=20	B=50		B=20	B=50		B=20
	D=30	B=30		D=30	B=30	E=20	D=30	E=20
								B=30

7.2.4 Dificuldades do uso do inciso II ao longo do exercício financeiro

A compensação via inciso II, do art. 14, da LRF, prescreve medidas de natureza tributária, quais sejam: elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributos ou contribuições. Existe, pois, a necessidade de que referidas medidas observem, entre outros, aos princípios tributários da legalidade, da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal.

O princípio da legalidade prevê que a instituição ou majoração de tributos depende da aprovação de lei, com exceção para a possibilidade de serem alteradas alíquotas de determinados tributos por intermédio de decreto do Poder Executivo. O princípio da anterioridade anual prevê que nenhum tributo pode ser cobrado no exercício financeiro em que haja sido aprovada a lei que os instituiu ou aumentou, com exceção para os tributos listados pelo § 1º, do art.150, da Constituição. O princípio da anterioridade nonagesimal determina que nenhum tributo pode ser cobrado antes de decorridos 90 (noventa) dias da data de publicação da lei que os instituiu ou aumentou, não existindo exceções ao referido princípio.

Nessa esteira, importa lembrar que o § 2º, do art. 14, da LRF, determina que a renúncia de receita concedida com base no art. 14, II, somente poderá entrar em vigor após implementadas as respectivas medidas de compensação, *in verbis*:

*§ 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.
(Grifou-se)*

Desse modo, em regra, as renúncias de receitas concedidas com base no inciso II somente podem entrar em vigor no exercício financeiro subsequente. No entanto, em tese, é possível utilizar algumas das exceções dos princípios tributários para a implementação das medidas de compensação.

De pronto, vale assinalar que, no que tange ao princípio da legalidade, as exceções somente se aplicam para o caso de elevação de alíquotas. Assim, as demais medidas de compensação previstas pelo inciso II dependerão, necessariamente, da aprovação de lei ou da edição de uma medida provisória.

No que tange ao princípio da anterioridade anual, existem algumas exceções, listadas exhaustivamente pelo art. 150, § 1º, da Carta de 1988, quais sejam:

empréstimo compulsório; II; IE, IPI, IOF; impostos extraordinários de guerra; IPVA; e IPTU. Assim, nem todos os tributos que forem instituídos ou majorados poderão ser utilizados para compensar renúncias de receita para o mesmo exercício financeiro.

No que tange ao princípio da anterioridade nonagesimal, há que se ressaltar que não possui exceções. Dessa forma, qualquer aumento de receita de tributos ou contribuições, seja por intermédio da elevação de alíquotas, da ampliação da base de cálculo, da criação ou majoração dos mesmos, deverá aguardar o prazo de 90 (noventa) dias para ser implementada efetivamente.

Todas essas situações, por certo, diminuem consideravelmente as opções colocadas à disposição do gestor para compensar, dentro do próprio exercício financeiro, renúncias de receitas concedidas mediante o aumento de receitas.

7.2.5 Exceções à legalidade e à anterioridade para compensar renúncias – inconstitucionalidade

Os princípios tributários da legalidade e da anterioridade representam umas das garantias fundamentais mais relevantes outorgadas aos contribuintes pela Constituição da República de 1988. O princípio da anterioridade, por exemplo, já foi reconhecido pelo STF como cláusula pétrea, não sendo passível de alteração por parte do poder constituinte derivado.

No entanto, o constituinte originário estabeleceu algumas exceções aos referidos princípios. Significa dizer que a sociedade, originalmente, permitiu que parcela de suas garantias fundamentais fosse aberta ao Estado, para que esse pudesse empreender, de forma ágil, a criação ou o aumento de algumas exações de cunho eminentemente regulatório.

Ocorre que essa permissão dada pela sociedade a favor do Estado existe para os propósitos confessados de se estabelecer uma intervenção econômica ou ajuste econômico em determinados setores.

Nesse plano, é forçoso concluir que não se harmonizaria com a Carta Magna, posto que não estaria assentada na manifestação de vontade da sociedade, a utilização das exceções previstas pela Constituição de 1988 aos princípios da legalidade e da anterioridade anual com fins meramente fiscais (de arrecadação) ou que não se prestem a regular determinados setores, atividades, etc.

Sendo assim, há que se observar que nem sempre as medidas de compensação previstas pelo inciso II poderão ser aperfeiçoadas por intermédio das exceções ao princípio da anterioridade. Portanto, quando as medidas do art. 14, II, forem postas em prática somente porque se quer “arrumar dinheiro” para compensar financeiramente a concessão de uma renúncia, não parece razoável, constitucionalmente falando, fazê-lo por intermédio das exceções ao princípio da anterioridade, dado o fim “fiscal” dessas medidas.

No entanto, se a instituição ou aumento da receita prevista pelo art. 14, II, se der em função de objetivos extrafiscais⁴⁶, então a utilização das exceções ao princípio da anterioridade parecerá harmonizada com a Carta Magna.

7.3 DO EXCESSO DE ARRECADAÇÃO COMO MEDIDA DE COMPENSAÇÃO PARA RENÚNCIAS DE RECEITA

7.3.1 Entendimentos do Tribunal de Contas da União

⁴⁶ Reduz-se a alíquota de um tributo para determinado setor e aumenta-se a alíquota de outro setor, porque esse seria o melhor arranjo possível para a execução de determinada política pública. Nesse caso, tanto a redução quanto o aumento evidenciarão objetivos de cunho eminentemente extrafiscal.

Por intermédio do item 9.10.1 de seu Relatório, o Ministro-Relator do processo 015.052/2009-7 manifesta o entendimento de que o “excesso de arrecadação” não pode ser utilizado como medida de compensação para concessão ou ampliação de renúncias de receitas, *in verbis*:

*9.10.1 Com relação aos atos que (...) que usaram como medidas de compensação **excesso de arrecadação** (...), entende-se que não atenderam o art. 14 da LRF. Isso porque o dispositivo **não prevê tais mecanismos como medidas de compensação**. (Grifou-se)*

No mesmo item do Relatório, o Ministro-Relator assinala que o “excesso de arrecadação” não seria uma medida de compensação porque não consta da lista taxativa e exaustiva de medidas de compensação previstas pelo art. 14, II, da LRF, *in verbis*:

9.10.1 (...). As medidas que podem ser utilizadas para compensar renúncias de receitas são somente aquelas expressamente estabelecidas no inciso II do art. 14.

Logo em seguida, o Ministro-Relator, no item 9.10.11 do Relatório, informa que as medidas de compensação do inciso II, do art. 14, foram estritamente estabelecidas, não havendo margem para interpretações extensivas de seu conteúdo, *in verbis*:

*9.10.11 Percebe-se que o inciso II estabelece **estritamente** as medidas de compensação a serem utilizadas, sendo que todas elas se referem a aumento de receita. (...). **Não há qualquer palavra** nesse inciso **que sirva de base para ampliação, por interpretação extensiva**, das possibilidades para além do que está estabelecido literalmente na lei. (Grifou-se)*

O presente trabalho corrobora do entendimento de que as medidas listadas pelo art. 14, II, da LRF são taxativas e exaustivas, não havendo hipótese de se efetuar qualquer interpretação extensiva, por mais branda que seja. No entanto, com as devidas vênias, entende que, no que tange ao “excesso de arrecadação”, a Corte de Contas não percebeu que as medidas de compensação listadas pelo inciso II, do art. 14, da LRF, representam, todas elas, um “excesso de arrecadação”. Ou seja, o

excesso de arrecadação não é um item da lista taxativa apresentada pelo referido dispositivo legal, mas, sim, um conceito ínsito em cada uma das medidas do inciso II.

Ora, se as receitas aumentadas ou criadas pela implementação das medidas de compensação previstas no art. 14, II, não estão contidas, por definição, na Lei Orçamentária Anual, então o efeito quantitativo por elas provocado representa, em relação à LOA aprovada, um aumento de arrecadação prevista, ou seja, um excesso de arrecadação.

Além disso, se o § 2º, do art. 14, determina que a renúncia compensada por intermédio do inciso II somente pode entrar em vigor após implementadas as medidas previstas pelo referido inciso, é de se concluir, portanto, que, nesse caso, a renúncia de receita estará sendo compensada por um excesso de arrecadação provocado intencionalmente pela implementação das medidas listadas pelo inciso II.

Isso posto, cabe questionar se, além do excesso de arrecadação “intencional” previsto pelo próprio inciso II, seria possível compensar renúncias de receitas por intermédio de excesso de arrecadação “involuntário”.

7.3.2 O excesso de arrecadação “involuntário”

O excesso de arrecadação “involuntário” representa um erro de previsão em relação à “LOA de Referência”. Ou seja, se a “LOA de Referência” representa a lei orçamentária elaborada com perfeita estimativa de receita, de tal forma que foi possível prever todos os fatores condicionantes da receita orçamentária a ser arrecadada ao longo do exercício, então o excesso de arrecadação representaria um

erro na estimativa da receita da “LOA de Referência” que, à época da elaboração da Lei Orçamentária, provocou uma subestimativa de receitas.

Imagine-se a “LOA de Referência” e a LOA aprovada com erro de previsão na receita “A” no valor de 20 unidades monetárias a menor (subestimativa).

LOA de Referência			LOA – com erro		
Receitas		Despesas	Receitas		Despesas
A=100		C=120	A=80	C=100	A=80
B=50			B=50	D=30	B=20
		D=30			B=30
		A=100			
		B=20			
		B=30			

Conforme estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao longo do exercício financeiro, ao final de cada bimestre, são reavaliadas as estimativas de receita, e constata-se um excesso de arrecadação no valor de 20 unidades monetárias. A constatação do excesso de arrecadação nada mais é do que o reconhecimento de que o montante verdadeiro que se espera arrecadar com base em um sistema tributário de referência é maior do que aquele previsto na lei orçamentária, como segue:

Receita	Previsão na LOA	Previsão atualizada	Diferença
A	80	100	+ 20
B	50	50	0
Total	130	150	+ 20

Por certo, referido excesso de arrecadação poderia ser utilizado para compensar renúncias de receita, ou seja, referido excesso poderia ser, ele próprio, renunciado. Referida situação seria idêntica àquela em que se utiliza o art. 14, I, para compensar renúncias de receita, conforme já evidenciado neste trabalho.

Isso porque a “LOA com erro”, acima, teria os mesmos montantes de uma lei orçamentária elaborada já com a previsão da renúncia em suas estimativas, ou seja,

com a receita “A” em 20 unidades monetárias a menos. Nesse caso, bastaria, então, ao proponente, comprovar referida situação e apresentar o projeto de lei que concede a renúncia. Em relação à “LOA de Referência”, o montante total das receitas e despesas da LOA (20X2) ficaria menor, como segue:

LOA de Referência			LOA com renúncia concedida		
Receitas	Despesas		Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100	A=80	C=100	A=80
B=50		B=20	B=50		B=20
	D=30	B=30		D=30	B=30

No entanto, é possível que, em vez de, num primeiro momento, renunciar-se ao excesso de arrecadação, o mesmo seja utilizado para os fins previstos pelo art. 43, da Lei n. 4.320, de 1964, qual seja: autorizar créditos adicionais. Desse modo, caso se dê a aprovação de crédito adicional suplementar, reforçando a despesa “C” em 20 unidades monetárias, então a LOA teria seu montante total aumentado para 150 unidades monetárias e passaria a representar a mesma estrutura da “LOA de Referência”, como segue:

LOA de Referência			LOA atualizada		
Receitas	Despesas		Receitas	Despesas	
A=100	C=120	A=100	A=100	C=120	A=100
B=50		B=20	B=50		B=20
	D=30	B=30		D=30	B=30

No momento subsequente, se o gestor resolver renunciar à receita “A” em 20 unidades monetárias – valor esse referente ao excesso de arrecadação que, em razão da aprovação do crédito adicional suplementar, passou a integrar a LOA – então os procedimentos a serem adotados seriam os mesmos já listados pelo item 7.2.3.3 deste trabalho, ou seja, os mesmos procedimentos – entre os quais a

alteração na alocação de recursos da LOA efetuada como determinado pelo art. 167, VI, da Constituição – utilizados para se compensar uma renúncia de receita com base no art. 14, I, e sem que a LOA tivesse efetuado a previsão da renúncia.

Desse modo, é perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico fiscal a concessão de renúncia de receitas tendo como fonte de compensação o “excesso de arrecadação involuntário”. Entretanto, não se pode compensar renúncias de receitas com base em expectativas de excessos de arrecadação a serem proporcionados pela implementação das renúncias de receitas, pois tal procedimento, além de não representar um “erro” de estimativa em relação à “LOA de Referência”, subverteria a ordem estabelecida pelo art. 14, § 2º, da LRF, qual seja: primeiro compensa-se a renúncia com as receitas oriundas da legislação pré-renúncia, e depois se permite dar vigência às renúncias.

PARTE 08 – CONCLUSÕES

O presente trabalho mostrou que não existe hierarquia entre as medidas de compensação previstas pelos incisos I e II, do art. 14, da LRF. Ou seja, não há que se ter, em relação a tais medidas, o entendimento de que devam ser aplicadas alternativamente ou que entre elas exista algum tipo de prevalência. Por isso mesmo, o trabalho deixou assentado que as tais medidas podem ser aplicadas conjuntamente e a qualquer tempo, seja no decorrer da elaboração do Projeto da Lei Orçamentária Anual, seja ao longo de sua execução durante o exercício financeiro.

Nessa esteira, restou evidenciado que a escolha das medidas de compensação a serem utilizadas quando da concessão ou ampliação de renúncias de receitas é ato que depende da análise da oportunidade e conveniência por parte

do gestor público; análise essa que deve levar em consideração o “espaço fiscal” existente à época da concessão dos respectivos benefícios fiscais.

O trabalho também mostrou que a “redução de despesas” é uma das medidas de compensação estabelecidas pela LRF para compensar concessões ou ampliações de renúncias de receitas, e que referida medida foi implicitamente positivada pelo art. 14, I, da LRF.

Restou comprovado, também, à luz das normas constitucionais e de direito financeiro, que o excesso de arrecadação “involuntário” é uma das fontes de recursos que pode ser direcionada para compensar renúncias de receitas, e que o fato de a Lei n. 4.320, de 1964, não ter disposto a respeito do assunto deve-se exclusivamente às diferentes épocas em que referida norma foi aprovada e em que o assunto “*tax expenditure*” passou a ser abordado pela ciência orçamentária e tributária.

O presente trabalho também mostrou que, ao longo do exercício financeiro, é possível efetuar modificações na Lei Orçamentária Anual com o objetivo de acomodar as alterações proporcionadas pela concessão de renúncias de receitas, bem como deixou assentado que as renúncias de receitas concedidas após a publicação da Lei Orçamentária Anual, por representarem alterações nas alocações de recursos contidas na peça orçamentária, devem se submeter à regra positivada pelo art. 167, VI, da Constituição de 1988. Significa dizer que tais renúncias somente podem ser aprovadas após terem sido objeto de análise e apreciação por parte da Comissão de Orçamento existente na casa legislativa de cada ente federado, integrando-se ao processo de apreciação orçamentária.

Nesse plano, o trabalho mostrou que o “ajuste da programação financeira e orçamentária”, efetuado por ato infralegal, não se harmoniza com o ordenamento constitucional e com as normas gerais de direito financeiro, que exigem alteração formal da Lei Orçamentária Anual para que sejam efetuadas alterações na alocação de recursos do orçamento.

Por fim, as normas gerais de direito financeiro também foram objeto do presente trabalho, que deixou evidenciado que não existem dispositivos presentes em referida legislação tendentes a integrar o processo de concessão de renúncias ao processo de alocação de recursos da Lei Orçamentária.

Desse modo, uma vez que a iniciativa de apresentação dos projetos de lei que concedam ou ampliem renúncias de receitas não é uma exclusividade do Chefe do Executivo, é possível que as alocações de recursos, contidas na Lei Orçamentária Anual, para a consecução de políticas públicas possam sofrer modificações indesejadas, a partir da apresentação de projeto de lei de iniciativa do Poder Legislativo ou de órgãos do Poder Judiciário.

PARTE 09 – SUGESTÕES

Ante todo o exposto e com a finalidade de promover avanços na legislação orçamentária fundamentada na Lei n. 4.320, de 1964, o presente trabalho propõe que a Lei Complementar prevista pelo art. 165, § 9º, da Constituição da República contemple dispositivos que tratem dos seguintes temas:

i) Quanto à concessão de renúncias de receitas após a LOA ter sido publicada: as propostas de concessão ou ampliação de renúncias de receitas devem, em nome do art. 167, VI, da Constituição, se fazer acompanhar de projeto

de lei que tenha por objetivo promover alterações formais na alocação dos recursos contida na Lei Orçamentária Anual.

ii) Quanto às estimativas do impacto orçamentário-financeiro:

- a) a estimativa do impacto orçamentário-financeiro que acompanha os projetos de lei tendentes a conceder ou ampliar renúncias de receitas devem ser objeto de apreciação e análise por parte da Comissão de Orçamento no âmbito do Poder Legislativo, bem como deve merecer análise e parecer, no âmbito do Poder Executivo, por parte do órgão responsável pela estimativa de receitas do Projeto da Lei Orçamentária; e
- b) devem utilizar os mesmos critérios técnicos e metodológicos aplicados ao processo de estimativa de receitas do Projeto da LOA e às revisões bimestrais da receita de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal.

iii) Quanto ao excesso de arrecadação: a apuração do excesso de arrecadação deve levar em consideração a parcela das receitas destinada à compensação das renúncias de receitas.

iv) Quanto ao demonstrativo exigido pelo art. 165, § 6º, da Constituição:

- a) referido documento deve acompanhar, também, a Lei Orçamentária Anual, e não só o respectivo projeto de lei; e
- b) deve ser tempestivamente atualizado, sempre que, ao longo do exercício financeiro, houver concessão ou ampliação de renúncias de receitas que importem alteração na Lei Orçamentária vigente.

v) Quanto à discriminação das receitas e das despesas no orçamento: é preciso estabelecer, claramente, a discriminação mínima das receitas e das

despesas orçamentárias da Lei Orçamentária Anual, para que se possa estabelecer um equilíbrio entre a necessidade de controle por parte do Poder Legislativo e a flexibilidade na gestão orçamentária desejada pelo Poder Executivo.

O presente trabalho também propõe, em face das conclusões por ele exaradas, que a determinação para que não se conceda ou amplie renúncias de receitas com base em excesso de arrecadação seja extraída do teor do Acórdão 747/2010 – TCU-Plenário, restando positivado nos seguintes termos:

9.2. determinar ao Ministério da Fazenda que:

9.2.3. em conjunto com o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão:

9.2.3.1. adote, quando da concessão ou ampliação de renúncias de receitas, providências com vistas a que não sejam utilizados, como medidas de compensação às renúncias, os ajustes na programação orçamentária e financeira da despesa pública, em estrita observância ao disposto no art. 167, VI, da Constituição da República de 1988.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; NUNES, Selene Peres Peres; TAVARES, Martus Antonio; MANOEL, Álvaro. *Princípios e Regras em Finanças Públicas: a proposta da Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil*. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/CEPA0599.pdf. Acesso em 06 dez. 2012.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. 6. ed. Niterói: Editora Ímpetus, 2003.

_____. *Direito Constitucional Descomplicado*. 1. ed. Niterói: Editora Ímpetus, 2007.

ALLAN, Willian. CRAIG, Jon. *Fiscal Transparency, tax expenditures and budget processes: an international perspective*. Disponível em <<http://www.eclac.org/de/noticias/paginas/0/9200/3Allan.pdf> >. Acesso em: 24 set. 2011.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 84, Brasília:TCU, 2000.

_____. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 32, n. 88, Brasília:TCU, 2001.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. *ICMS: gastos tributários e receita potencial*. Brasília: ESAF, 2003. Disponível em <www.stn.fazenda.gov.br/premio_TN/VIIIPremio/sistemas/MHfdp_VIIIPNTN/mh_premio_tosi.pdf>. Acesso em: 22 set. 2011.

BRASIL. *Constituição* (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06 dez. 2012.

_____. *Emenda Constitucional* (1969), de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 06 dez. 2012.

_____. *Constituição* (1967). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 06 dez. 2012.

_____. *Constituição* (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7%C3%A3o46.htm>. Acesso em: 06 dez. 2012.

_____. *Constituição* (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil: outorgada em 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao37.htm>. Acesso em: 06 dez. 2012.

_____. *Constituição* (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm>. Acesso em: 06 dez. 2012.

_____. *Constituição* (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm>. Acesso em: 06 dez. 2012.

_____. *Constituição* (1824). Constituição Política do Império do Brasil: de 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 06 ago. 2012.

_____. *Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 25 ago. 2011.

_____. *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 25 ago. 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). *Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – Exercício de 2011*. Ministro-Relator José Múcio Monteiro. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/Contas2011/index.html>. Acesso em: 30 set. 2012.

_____. Tribunal de Contas da União (TCU). *Acórdão 747/2010 – TCU-Plenário*. Ministro-Relator Augusto Nardes. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?anoAcordao=2010&numeroAcordao=747>. Acesso em 06 dez. 2012.

CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário & Financeiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2010.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício; FERREIRA, Cláudio; RAPOSO, Fernando; BRAGA, Henrique; NÓBREGA, Marcos. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Responsabilidade Fiscal – Aspectos Polêmicos*. 1. ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2006.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 14. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

_____. *Responsabilidade Fiscal: lei complementar n. 101/2000 comentada e legislação complementar anotada*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *O gasto tributário no direito brasileiro*. Disponível em <http://stn.gov.br/Premio_TN/XIVPremio/financas/1tefpXIVPTN/monografia_Tema2_Elcio_Fiori_Henriques.pdf>. Acesso em: 5 mai. 2011.

_____. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário – o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

KLEINBARD, Edward D. *Rethinking tax expenditures*. Disponível em <http://www.jct.gov/Rethinking_Tax_Expenditures.pdf>. Acesso em: 21 maio 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

NÓBREGA, Marcos. Influências internas e externas da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Responsabilidade fiscal: aspectos polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

NÓBREGA, Marcos; FIGUEIREDO, Carlos Maurício. Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF. *Responsabilidade fiscal: aspectos polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

OLIVEIRA, Wéder de. *Lei de responsabilidade fiscal, margem de expansão e o processo legislativo federal*. IN: IX Prêmio Tesouro Nacional - Coletânea de Monografias. Brasília: ESAF, 2005.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. *Disciplina Fiscal e Qualidade do Gasto Público*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

_____. *Cidadãos e Contribuintes – Compreendendo o Orçamento Federal – Programa de Estudos Fiscais*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2002.

ROCHA, João Marcelo da. *Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2002.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002.

_____. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002.

SILVA, Sebastião Sant'Anna e. *Os Princípios Orçamentários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV. 1962.

SILVA, JOSÉ AFONSO. *Orçamento Programa no Brasil*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *O princípio da transparência no direito financeiro*. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. V.VIII. Rio de Janeiro, 2001, p. 133-156.