PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS

Programa de Pós-graduação em Direito

Fábio Luís Guimarães

A RENÚNCIA TÁCITA DE RECEITAS MUNICIPAIS:

uma política econômica do poder local

Belo Horizonte

2015

Fábio Luís Guimarães

A RENÚNCIA TÁCITA DE RECEITAS MUNICIPAIS:

uma política econômica do poder local

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito

Orientador: Giovani Clark

Belo Horizonte

2015

FICHA CATALOGRÁFICA
Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Guimarães, Fábio Luís
G963r A renúncia tácita de receitas municipais: uma política econômica do poder local / Fábio Luís Guimarães. Belo Horizonte, 2015.
149 f. : il.

Orientador: Giovani Clark
Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Finanças municipais. 2. Política tributária. 3. Lei de responsabilidade fiscal (2000). 4. Direito econômico. 5. Política econômica. I. Clark, Giovani. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 336.12

Fábio Luís Guimarães

A RENÚNCIA TÁCITA DE RECEITAS MUNICIPAIS:

uma política econômica do poder local

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito

_____

Giovani Clark (Orientador) – PUC MINAS

_____

Flávio Couto Bernardes – PUC MINAS

_____

Flávio Quinaud Pedron – FUMEC

_____

Romeu Faria Thomé da Silva – FACULDADE DOM HÉLDER

_____

Fernanda Paula Diniz - Suplente

Belo Horizonte, 05 de maio de 2015.

A você, minha companheira, guerreira e nobre Patrícia.

E também para meu pequeno rei, Fábio Filho.

AGRADECIMENTOS

A todos aqueles que tornaram possível viver este momento de aprendizagem e crescimento pessoal, tão ricos no transcurso do curso de Mestrado, para se produzir, enfim, um trabalho que possa enaltecer a excelência institucional do Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerias.

Ao inigualável professor doutor Giovani Clark, que soube guiar este seu aluno pelas veredas do Direito com a maestria característica dos grandes sábios, assim como era o saudoso professor Washington Peluso Albino de Souza.

Aos professores do Programa de Pós-graduação em Direito da PUC MINAS, em especial aos doutores Fernando Horta Tavares, Edimur Ferreira de Faria, José Alfredo de Oliveira Baracho Júnior, Marinella Machado Araújo, Flávio Couto Bernardes e Lusia Ribeiro Pereira.

Ao caro amigo, Jair Eduardo Santana, pela preciosa contribuição ao desenvolvimento do trabalho, tanto por sua vasta experiência, como pela leitura científica do problema aqui tratado.

Ao excelentíssimo Magistrado Carlos Donizetti e aos servidores da AGIN-TJMG, especialmente ao José Augusto e ao Ângelo, pelas preciosas informações sobre o estoque de ações de execução fiscal, utilizadas nesta pesquisa.

RESUMO

Esta dissertação tem como objeto o tratamento jurídico da renúncia fiscal realizada pelos municípios brasileiros de forma “tácita”, ao arrepio da Constituição de 1988 e sem lei, traduzindo uma política econômica local setorial, caracterizada pelo beneficiamento de setores econômicos específicos (classes sociais privilegiadas, apadrinhados políticos, investidores de campanhas eleitorais), independentemente de qualquer compromisso com o desenvolvimento local, a geração de empregos e a justiça tributária entre os munícipes. Mesmo com a implantação do neoliberalismo de regulação no Brasil e com a consequente reforma do Estado nos seus moldes, implementando a Administração Pública gerencial e o ajuste fiscal (reforçado pela Lei de Responsabilidade Fiscal), há municípios que renunciam a suas receitas de dívida ativa de forma ilícita, privilegiando contribuintes específicos, enquanto oneram os demais. No intuito de solidificarmos nossa argumentação, utilizaremos a amostragem de 12 (doze) municípios da região metropolitana de Belo Horizonte. Destaca-se, ainda, que esta dissertação é fruto de um projeto maior, que investiga cientificamente o neoliberalismo de regulação implantado no Brasil, e a sua (in) constitucionalidade diante da nossa Lei Maior de 1988, sendo encabeçado por meu orientador. A pesquisa foi feita de forma eminentemente documental, apoiada na doutrina do Direito, principalmente nos cultores de Direito Econômico, e em dados de instituições oficiais.

Palavras-chave: Renúncia fiscal. Política Econômica municipal setorial. Lei de Responsabilidade Fiscal. Receitas Tributárias do Município. Direito Econômico.

ABSTRACT

This work has as object the legal treatment of tax breaks held by municipalities of "tacit" form, in violation of the 1988 Constitution and lawless, reflecting an industry local economic policy, characterized by processing specific economic sectors (privileged social classes, political patronage, investor election campaigns), regardless of any commitment to local development, job creation and tax justice among citizens. Even with the regulation of neoliberalism deployment in Brazil and the consequent reform of the state in their molds, implementing public administration management and fiscal adjustment (reinforced by the Fiscal Responsibility Law), there are municipalities who renounce their outstanding debt revenue unlawfully favoring specific taxpayers, while burdening others. In order to solidify our argument, we will use a sample of twelve (12) municipalities in the metropolitan region of Belo Horizonte. Noteworthy is also that this thesis is the result of a larger project, which scientifically investigates neoliberalism regulation implemented in Brazil, and its (un) constitutionality before our Greatest Act of 1988, being spearheaded by my supervisor. The research was made eminently documentary form, based on the doctrine of law, especially in the Economic Law ers, and data from official institutions.

Keyword: Tax waiver. Sectoral municipal Economic Policy. Fiscal Responsibility Law. Tax Revenues of the Municipality. Economic Law.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 Evolução da receita tributária por nível de governo 1960/2000 30

TABELA 2 Participação no superávit primário 2002-2012 (em %) 33

TABELA 3 – Evolução de receitas e despesas 2000 - 2012 (em %) 34

TABELA 4 – Composição das receitas municipais 47

TABELA 5 – Composição da receita de governos estaduais e locais em alguns países organizados em três níveis de governo (em %) 48

TABELA 6 – Resultados orçamentários dos municípios mineiros em R$ e a preços de 2005 (deflator IPCA). Dados anuais, 1995-2005 49

TABELA 7 – Participação relativa da renúncia fiscal motivada pelas deduções com despesas em saúde por faixa de renda – IRPF 1999 64

TABELA 8 – Evolução dos benefícios tributários 66

TABELA 9 – Renúncias tributárias e tributárias-previdenciárias (R$ milhões) 66

TABELA 10 – Comparação entre a arrecadação da dívida ativa dos Estados, da União e do INSS, em milhões de reais correntes, 2004 96

TABELA 11 – Valor de receita pública renunciado por cancelamento de dívida ativa entre os exercícios de 2008-2012 109

TABELA 12 – Evolução da receita orçamentária realizada e da receita por dívida ativa realizada entre 2008 e 2012 111

TABELA 13 – Proporcionalidade entre a previsão orçamentária de receita de dívida ativa inscrita em 2013 e a diferença entre receita prevista e realizada no orçamento de 2012 (em R$) – IPTU E ISS 113

TABELA 14 – Demonstrativo de receitas oriundas de dívida ativa municipal entre os exercícios de 2008-2012 119

TABELA 15 – Relação entre ações de execução fiscal ajuizadas e receitas oriundas de dívida ativa entre os exercícios de 2008-2012 120

LISTA DE SIGLAS

ABC – Custos Baseados em Atividades

ABRASF – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AEF – Ação de Execução Fiscal

AGU – Advocacia Geral da União

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

BM – Banco Mundial

BP – Curva de Balanço de Pagamento

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CADIN – Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público

CEF – Caixa Econômica Federal

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DBT – Demonstrativo de Benefícios Tributários

DGT – Demonstrativo de Gastos Tributários

EC – Emenda Constitucional

FDA – Faixas de Depreciação de Ativos

FGV – Fundação Getúlio Vargas

FINAM – Fundo de Investimentos da Amazônia

FINOR – Fundo de Investimentos do Nordeste

FMI – Fundo Monetário Internacional

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério

FUNRES – Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo

GABC – Região do Grande ABC

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE – Imposto de Exportação

II – Imposto de Importação

IMESP – Imprensa Oficial do Estado de São Paulo S/A

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros

IPCA - Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Territorial Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

IRPF – Imposto de Renda de Pessoa Física

IS-LM – Investment Saving / Liquidity preference Money supply

ISS – Imposto sobre Serviços

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos*

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MF – Ministério da Fazenda

MPAS – Ministério da Previdência Social

MPS – Ministério da Previdência Social

MPS/GM – Gabinete do Ministro do Ministério da Previdência Social

NPM – New Public Management

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PF – Política Fiscal

PGE – Procuradoria Geral do Estado

PGF – Procuradoria Geral Federal

PIB – Produto Interno Bruto

PPA – Plano Plurianual

PROCERA – Programa Especial de Crédito para Reforma Agrária

PROES – Programa de Incentivo à Redução do Setor Público Estadual na Atividade Bancária

RFB – Receita Federal do Brasil

RMBH – Região Metropolitana de Belo Horizonte

RR – Renúncia de Receitas

RREO – Relatório Resumido de Execução Orçamentária

SICON – Sistema Informatizado de Contas dos Municípios

SISTN – Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação

SPVEA – Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia

SRF – Secretaria da Receita Federal

STF – Supremo Tribunal Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUDAM – Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia

SUDENE – Superintendência do Plano de Valorização Econômica do Nordeste

SUS – Sistema Único de Saúde

TCU – Tribunal de Contas da União

TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais

URV – Unidade Real de Valor

ZFM – Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....19

2 A POLÍTICA FISCAL MUNICIPAL À LUZ DO DIREITO ECONÔMICO.....21

2.1 Política fiscal e Direito Econômico.....21

2.2 As finanças dos municípios brasileiros na atualidade: entre a responsabilidade fiscal e a necessidade de administrar com déficits orçamentários.....28

2.2.1 Histórico da política fiscal brasileira: o avanço do poder local.....29

2.3 Os efeitos do ajuste fiscal neoliberal: a repercussão econômica da LRF sobre as contas municipais.....32

2.4 A compreensão da política fiscal pelo direito econômico.....36

2.4.1 A ideologia econômico-fiscal da Constituição de 1988 para o Município.....37

2.4.2 Os desafios fiscais da política econômica local: por um Direito Econômico Municipal.....43

2.5 A sistematização das receitas municipais.....44

2.6 A gestão das receitas municipais.....50

2.7 A gestão da dívida ativa municipal.....53

3 RENÚNCIA DE RECEITAS.....57

3.1 A origem da renúncia de receitas e o aspecto financeiro do instituto.....57

3.1.1 A "Tax Expenditure" e sua disseminação conceitual por meio das organizações internacionais.....58

3.2 A natureza político-fiscal do gasto tributário.....62

3.3 Impactos fiscais da renúncia de receitas decorrentes de gastos tributários no Brasil.....65

3.4 Tratamento da renúncia de receitas no Brasil.....68

3.4.1 Histórico da renúncia de receitas no Brasil.....69

3.4.2 A renúncia de receitas na Lei de Responsabilidade Fiscal.....73

3.4.2.1 Anistia.....75

3.4.2.2 Remissão.....76

3.4.2.3 Subsídio.....77

3.4.2.4 Crédito presumido.....78

3.4.2.5 Concessão de isenção em caráter não geral.....78

3.4.2.6 Alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições.....79

3.5 As condições fiscais para a renúncia de receitas.....79

3.5.1 A concessão de vantagem tributária ao contribuinte.....81

3.6 Exceções à renúncia de receitas.....82

3.7 Controle da renúncia de receitas.....82

4 O CANCELAMENTO DE DÉBITOS ECONOMICAMENTE INEXEQUÍVEIS.....84

4.1 A compreensão doutrinária do instituto do cancelamento de débito.....84

4.1.1 Princípios que orientam o cancelamento de débito.....85

4.2 O ato de cancelar débito tributário.....89

4.3 Os custos de cobrança de créditos de dívida ativa para a Fazenda Pública.....91

4.3.1 Histórico da referência legal a custos para justificar a dispensa de cobrança de créditos por parte da Fazenda Pública.....92

4.3.2 A apropriação de custos de cobrança de dívida ativa: métodos para a definição adequada de sua economicidade.....96

4.3.3 O "esvaziamento" do inciso II do § 3° do art. 14 da LRF pelo uso de meios extrajudiciais.....97

5 CANCELAMENTO DE DÉBITOS PELA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA MUNICIPAL.....101

5.1 Casuística do cancelamento de débito por Municípios da RMBH.....101

5.2 O cancelamento de débito pelas Fazendas Públicas Municipais e a renúncia – e porque "tácita".....109

5.3 Os fatores exógenos à gestão municipal da dívida ativa.....111

5.3.1 Retração econômica: impactos no ISS e no IPTU.....115

5.3.2 Concessão de incentivos fiscais.....116

5.3.3 Falha no planejamento orçamentário.....117

5.3.4 Eficiência na atividade tributária.....118

5.3.5 Causas excepcionais de extinção do crédito tributário.....118

5.4 Fatores endógenos à gestão municipal da dívida ativa 118

5.4.1 A gestão municipal da dívida ativa.....122

5.4.2 A fase de inscrição em dívida ativa.....123

5.4.3 A cobrança da dívida ativa.....123

6 CONCLUSÃO.....125

REFERÊNCIAS.....127

APÊNDICE.....141

1 INTRODUÇÃO

Esta proposta de pesquisa feita à Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais recebeu a honrosa orientação do professor Giovani Clark, para discutir, a partir das lentes do Direito Econômico, ou melhor, do Direito Econômico do professor Washington Peluso Albino de Souza, o instituto do cancelamento de débito, enquanto mecanismo de uma renúncia "tácita" de receitas, assim previsto no inciso II do § 3° do art. 14 da LRF. Contudo, a proposta não pretendeu analisar este dispositivo com a perspectiva dogmática do Direito, nem problematizar seu sentido jus-filosófico, tampouco refletir sobre seus aspectos político-institucionais. Buscou – e nisto enfrentou grande desafio metodológico – avaliar a interpretação deste instituto pelos próprios executores da política fiscal municipal, procurando, assim, entender como a Fazenda Pública Municipal, na prática, cancela seus débitos (e, claro, compreender a conformidade legal e a legitimidade constitucional que estes cancelamentos possuiriam – ou não) e, ainda, demonstrar a renúncia "tácita" conquanto política econômica setorial para o Município.

O trabalho, com esta ventura, tornou-se um grande desafio. Teoricamente, seria necessário estender a interpretação do mencionado dispositivo da LRF, para fixar seu adequado entendimento. E, tratando-se de instituto específico do Direito Financeiro, seria necessário conectá-lo ao Direito Econômico, cuja perspectiva orienta este trabalho, mas também com o Direito Constitucional, o Direito Administrativo e o Direito Tributário. E, claro, foi necessária ainda a interlocução com a Economia Política, as Finanças Públicas e a Contabilidade Pública, para que se pudesse alcançar o tema em sua profundidade.

E, sob a dimensão empírica, foi necessária a busca de dados da realidade municipal, mais exatamente de doze Municípios da RMBH – dentre seus trinta e quatro integrantes – que foram analisados, a saber Belo Horizonte, Betim, Caeté, Confins, Contagem, Ibirité, Igarapé, Lagoa Santa, Nova Lima, Sabará, Santa Luzia e Vespasiano. Sua escolha e a restrição temporal da amostra foram feitas com base nas informações disponíveis sobre a situação socioeconômica destas cidades, visando, particularmente, a viabilidade da pesquisa em si (por isso, delimitada aos exercícios de 2008 a 2012). O levantamento destes dados, destaque-se, apenas ratifica a ideia comum de que os Municípios não dispõem de uma base de informações

organizada e segura para a pesquisa; daí a necessidade de entrelaçar as fontes, para dotar os resultados da confiabilidade necessária.

Sob estas premissas, passou-se a analisar o tema da renúncia de receitas, mas a partir de seu contexto político fiscal, à luz do Direito Econômico. O segundo capítulo, pois, resgata a história da política fiscal, em especial seu desenvolvimento no Brasil, e discute as tensões ideológicas atuais, entre o neoliberalismo regulador e neo-socialismo. Nesta perspectiva, interpreta-se a política fiscal brasileira, especialmente aquela feita no âmbito municipal, compreendendo ainda sua sistematização legal, especialmente para as receitas e para a dívida ativa.

O capítulo terceiro trata especificamente da renúncia de receitas. Referencia-a historicamente e situa-a no plano político-fiscal brasileiro, analisando os principais diplomas normativos que a regem, sobretudo a LRF e, nesta, suas características, suas exceções e seu controle.

O quarto capítulo versa sobre o cancelamento de débitos economicamente inexequíveis, enquanto instituto jurídico. Assim, resgatam-se os princípios que o orientam, a natureza do ato de cancelar o débito, sua justificativa legal, especificando os elementos que a LRF exige para sua conformação.

O quinto capítulo analisa o cancelamento de débitos pela Administração Fazendária Municipal. Aqui é apresentada a pesquisa empírica: sua metodologia, sua amostragem, seus resultados. E, quanto a estes, são relatados os principais aspectos financeiros, mas vistos também sob a perspectiva do Direito Econômico, mais exatamente contextualizando estas práticas nas políticas econômicas locais e setoriais.

Finalmente, conclui-se para explicar a prática municipal de uma política econômica "tácita" de renúncia de receitas, pela qual se outorgariam benefícios fiscais relativos à não-cobrança de dívida ativa a contribuintes que não estariam expressamente acobertados por um eventual tratamento diferenciado. Para tanto, procede-se a um cancelamento de débitos que repercute no agregado de receita de dívida ativa cancelado, impactando negativamente as finanças municipais. Tal política, como se percebe, contraria a ideologia constitucional que se orienta pelo desenvolvimento local.

2 A POLÍTICA FISCAL MUNICIPAL À LUZ DO DIREITO ECONÔMICO

2.1 Política fiscal e Direito Econômico

A própria expressão "política fiscal" indica a presença do Estado. Ou para mencionar o interesse estatal pela regulamentação da atividade financeira de um modo geral, como alude Borges (1998), ou para que sejam aplicadas as teorias econômicas capazes de promover o crescimento da atividade produtiva ou o nível de emprego (originariamente feito de forma anticíclica [1]), como anota Baleeiro (2012). Ambas as perspectivas são absorvidas pelo direito, como demonstra Souza (1982) em sua análise da trajetória constitucional do Estado de Direito, nas diferentes visões ideológicas sobre a ordem econômica, transigindo do abstencionismo – tão caro ao liberalismo e suas versões posteriores – ao intervencionismo – típico do Estado Social.

A política fiscal, enquanto política econômica com relevância jurídica, remonta sua origem à própria formação nacional do Estado (Bercovici, 2010). Sua reminiscência histórica volta-se ao século XVI, quando surge o mercantilismo com sua defesa de uma moeda única por cada território nacional, no qual, assim, seria feita a tributação para um único Tesouro [2]. De acordo com Aliomar Baleeiro:

> *Os mercantilistas tendem para a expansão das despesas públicas e, consequentemente, para o incremento da tributação que as torne possíveis. Aconselham a gravação dos impostos de importação com espírito confessamente protecionista ao extremo. A política econômica e fiscal de Colbert (1619-1683) e, depois, a do Marquês de Pombal (1699-1782) exemplificam a influência do pensamento mercantilista sobre os homens d'Estado da época* (Baleeiro, 2012, p. 17).

Já o cameralismo é originário dos conselhos áulicos ou "Kammern", que, desde o século XV, compunham-se de estudiosos que assistiam teoricamente aos príncipes alemães na

---

[1] A política fiscal anticíclica inicia-se com Keynes e postula que o Estado pode adotar mecanismos para evitar ou mitigar os efeitos dos ciclos de recessão econômica que acontecem no modo de produção capitalista.

[2] Baleeiro (2012, p. 17) destaca, como principais referências do mercantilismo: William Petty, David Hume, James Stewart, Melon, Forbonnais, Jean Bodin, Vauban e Boisguillebert.

administração dos interesses do Estado. Em síntese, zelavam pela proteção do "patrimônio fiscal" [3].

Diferentemente de mercantilistas e cameralistas, os fisiocratas [4] defendiam plena liberdade econômica para o mercado, repugnando-lhes, pois, os limites estatais, dentre os quais a série de tributos. Propunham, neste sentido, que houvesse apenas um tributo direto e único, incidente sobre o produto líquido do arrendamento rural, devido pelo proprietário.

Na escola clássica, notabiliza-se Adam Smith, que consagraria a perspectiva de sistematização do cameralismo ao apresentar suas leis gerais sobre o funcionamento do mercado e a necessidade da tributação como um dos meios para corrigir suas falhas. Entretanto, foi com David Ricardo que se descartou explicitamente a possibilidade de a política fiscal produzir efeitos na economia, ao entendimento que haveria equivalência entre o financiamento do gasto público pelo endividamento e aquele que se fizesse através de tributos. Assim, no seguinte exemplo:

> *mantendo-se fixa a trajetória de gastos do governo, um corte nos impostos no curto prazo gera um déficit público cujo financiamento é via a emissão de títulos públicos, que, por sua vez, são adquiridos pela família representativa. No futuro, a fim de resgatar a dívida pública, o governo elevará os impostos e a família representativa pagará essa maior carga de impostos com os títulos públicos comprados no passado, acrescidos dos juros. Como o valor presente dos impostos não se altera, a trajetória de consumo da família representativa não é afetada, isto porque a aquisição dos títulos públicos não representou aumento de riqueza líquida para a família. Portanto, o produto da economia também não se altera (*Oliveira e Marques Júnior, 2006, p. 04).

Apesar de o liberalismo defender a plena liberdade do mercado em vista de sua natural aptidão para as trocas e, realizadas estas, promover-se um equilíbrio geral entre oferta e demanda – inclusive para os fatores de produção (o trabalho, especialmente), Clark (2010) destaca que, historicamente, os Estados consagrados como liberais nem sempre deixavam de atuar ostensivamente na economia, especialmente para proteger os interesses nacionais:

---

[3] Baleeiro, 2012, p. 18, destaca, como expoentes do cameralismo: Obrecht, Besold, Bornitz, Klock, Becker, Hoernick, Seckendorf, Justi e Sonnenfels.

[4] Representados por Quesnay, Mirabeau, Rivière, Baudeau, Le Trosne, Dupont de Nemours e Turgot (Baleeiro, 2012, p. 19).

> *Apesar de uma intervenção denominada negativa no Estado liberal, encontramos nesse modelo inúmeros exemplos de atuação positiva do Estado, até mesmo sistemática – como a Lei do Trigo, na Inglaterra, que garantia um preço mínimo para o seu produto, buscando incentivar o agricultor, mas o sujeitava a certas regras de importação, e as barreiras colocadas pelos Estados Unidos e Alemanha, por volta de meados de 1800, para importação de mercadorias, no intuito de desenvolverem e protegerem a infantil indústria local contra os produtos da potente indústria inglesa* (Clark, 2001, p. 21).

Bercovici (2005) revela que o sucesso político do liberalismo compreendeu a institucionalização de seus postulados. À época de seu apogeu, entre o final do século XVIII e século XIX, o constitucionalismo manifestar-se-ia pela aprovação formal de Constituições que consagrariam seus valores e seus princípios. Assim,

> (...) *todas as Constituições liberais possuíam disposições econômicas em seus textos. A Constituição Econômica liberal existia para sancionar o existente, garantindo os fundamentos do sistema econômico liberal, ao prever dispositivos que preservavam a liberdade de comércio, a liberdade de indústria, a liberdade contratual e, fundamentalmente, o direito de propriedade* (Bercovici, 2005, p. 32).

Evidencia-se, assim, que, se a escola clássica, liberal, por um lado, logrou a estruturação da própria noção de política fiscal, por seu contributo à organização do sistema tributário de âmbito nacional, por outro, seu postulado de "não intervenção (mínima)" do Estado na alocação de recursos importou gradativamente a exasperação das desigualdades sociais, assim como concorreu para a crise financeira que aconteceria no início do século XX. Estariam postas, assim, as condições de emergência de um novo modelo de Estado, uma nova perspectiva constitucional, uma nova política fiscal.

Arretche (1995) aponta duas causas para o surgimento do chamado Estado de Bem Estar Social, ou "Welfare State", como sucessor do Estado liberal: econômica, por ser um "desdobramento necessário" do processo de industrialização do século XIX, enquanto resposta à acumulação crescente de capital que se fez no capitalismo liberal; outra, político-institucional, para o perceber como uma decorrência da ampliação dos direitos civis e políticos para os sociais, econômicos e culturais, num nível constitucional de legitimação. Isto em face das lutas políticas dos trabalhadores e não proprietários.

Quanto ao aspecto econômico, destaca-se a contribuição de John Maynard Keynes, ao apresentar, ainda no início do século XX, sua concepção de que o Estado deveria promover gastos ou até mesmo déficits, no curto prazo, para estimular a atividade econômica (ou, numa linguagem propriamente econômica, deveria estimular a demanda agregada, evitando o rompimento do capitalismo e minimizando suas crises).

Hermann (2006) lembra que o keynesianismo foi a primeira – e bem sucedida – expressão de uma política fiscal expansionista, pela qual o Estado interviria diretamente no mercado, para alcançar o fim de aumentar o número de empregos:

> *O receituário keynesiano de política econômica foi amplamente aplicado, entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, do pós-guerra até fins dos anos 1960 – ou até a década de 70, em alguns casos, como no Brasil. Ao longo desse período, a administração da PF* (política fiscal) *consistia, basicamente, em aumentar o déficit (ou reduzir o superávit) do governo em períodos de recessão e reduzi-lo (ou aumentar o superávit) em períodos de maior crescimento. Em muitos casos, a PF de orientação keynesiana significou, na prática, a operação do setor público com sucessivos déficits. Paralelamente, o período caracterizou-se, na maior parte desses países, por elevadas taxas de crescimento econômico e baixas taxas de inflação, o que parecia atestar o acerto do modelo* (Hermann, 2006, p. 2).

Giuberti (2012) observa que o sucesso da política fiscal keynesiana decorre de um duplo equilíbrio, identificado no modelo IS-LM, desenvolvido por Hicks: a curva IS designaria o ajuste dos fatores do mercado de bens, enquanto que a curva LM promoveria um ajustamento do mercado monetário. O Estado, assim, seria demandado a gastar e, eventualmente, a incorrer em déficit, sempre que houvesse algum desequilíbrio entre estes mercados [5].

A perspectiva político-institucional relaciona-se à segunda fase do constitucionalismo, em que os interesses daqueles que reagiriam aos efeitos econômicos discriminatórios do

---

[55] Alguns aperfeiçoamentos da política fiscal keynesiana foram propostos em modelos econômicos. Considerando que Keynes vislumbrava o crescimento da economia pelo gasto público de curto prazo, Solow desenvolveu uma perspectiva de longo prazo, na medida em que a política fiscal pudesse rever um eventual desequilíbrio do mercado de bens entre sucessivos períodos estacionários. O modelo Mundell-Fleming incorpora à teoria keynesiana o equilíbrio no fluxo de capitais, através da curva BP: mantendo-se o câmbio fixo, a taxa de juros tende a manter-se próxima à taxação internacional, evitando a concorrência entre setor público e privado por capitais (“crowding-out”).

liberalismo seriam protegidos, além de tutelados como um programa de ação do próprio Estado. Para Bercovici (2010),

> *a diferença essencial, que surge a partir do 'constitucionalismo social' do século XX, e que vai marcar o debate sobre a constituição econômica, é o fato de que as constituições não pretendem mais receber a estrutura econômica existente, mas querem alterá-la. As constituições positivam tarefas e políticas a serem realizadas no domínio econômico e social para atingir certos objetivos. A ordem econômica destas constituições é 'programática' neste sentido. A constituição econômica que conhecemos surge quando a estrutura econômica se revela problemática, quando cai a crença na harmonia pré-estabelecida do mercado. A constituição econômica quer uma nova ordem econômica, quer alterar a ordem econômica existente, rejeitando o mito da auto-regulação do mercado. E isto ocorre justamente, por causa da expansão do sufrágio e da incorporação dos setores economicamente desfavorecidos na esfera de atuação estatal* (Bercovici, 2010, p. 397).

Contudo, a partir da década de 70 do século passado, o modelo keynesiano mostraria seus primeiros sinais de arrefecimento, devido, sobretudo, à alta da inflação, ao desemprego crescente e ao baixo crescimento econômico [6]. Friedman, Lucas e Romer foram os principais expoentes das críticas acerca da incapacidade de o gasto público reequilibrar os mercados, ensejando, numa leitura de Bercovici (2010), o fim da política econômica com o apogeu do neoliberalismo de regulação. Friedman defende que o Estado não deve estimular a demanda agregada para resolver o desemprego, mas sim atuar na oferta, melhorando a estrutura e o funcionamento do mercado de trabalho. Quanto à inflação, identifica-a como um fenômeno estritamente monetário, que se resolveria pela expansão de moeda a uma taxa fixa e com câmbio flutuante. E, enfim, à política fiscal devem reservar-se as tarefas de alocar recursos e promover a distribuição de riquezas – e não atuar déficits que poderiam desestabilizar a economia (Giuberti, 2012). Tanto Lucas como Romer, por sua vez, defendem que a política fiscal pode produzir efeitos permanentes no crescimento econômico, desde que os gastos públicos sejam produtivos, além de ser necessário o monitoramento dos efeitos distorsivos que a tributação pode causar sobre o equilíbrio em mercado, em vista da diminuição da disponibilidade para o consumo. Lucas, ademais, insere a racionalidade, numa perspectiva

[6] Gobetti (2008, p. 20-21) aponta para uma interpretação e aplicação equivocadas dos postulados keynesianos quanto à política fiscal, haja vista o custeio de despesas correntes à conta das receitas de capital, bem como a elevação das taxas de juros, relativamente à política monetária.

individual, no modelo de agregados da economia, para evidenciar que “as flutuações no nível de emprego, e, portanto, de produto, não são frutos de falhas de mercado, mas o resultado ótimo de agentes maximizadores diante de choques monetários exógenos e informação imperfeita (Giuberti, 2012, p. 22)”.

Institucionalmente, esta reação ao keynesianismo foi articulada pela “New Right”, a partir do final do século XX, sobretudo nos Estados Unidos e na Inglaterra. Os chamados neoliberais reguladores entendiam que o “Welfare State” já não era o modelo adequado à nova realidade do mercado financeiro, por causa de sua integração e propensão ao investimento não produtivo em empresas, às mudanças das relações de trabalho, visto que, mesmo com certa flexibilidade, ocorria significativa perda de postos de emprego, apesar da atividade sindical, e à ineficácia de os déficits fiscais promoverem o crescimento econômico.

A resposta da “New Right” à crise econômica mundial que grassava na década de 70 do século passado foi teoricamente sustentada por Mises e Hayek. Segundo estes expoentes do neoliberalismo de regulação, seria necessário relacionar a livre iniciativa, dispensando o Estado de exercer qualquer atividade econômica, à defesa do poder público em face dos riscos de influência de sindicatos e de grupos de interesse que pudessem prejudicar a liberdade econômica.

Economicamente, o neoliberalismo regulador defendia a imediata recuperação das condições necessárias para o investimento e o nível de emprego. Para tanto, seria necessário o controle da inflação por meio de uma política monetária rígida e o equilíbrio dos orçamentos públicos. Estas condições seriam básicas para o funcionamento livre do mercado, que, claro, deveria estar desregulamentado e desonerado de excessiva tributação.

A “New Right” propunha, ainda, que o modelo de “Welfare State” deveria conduzir-se para uma delimitação dos benefícios sociais (ou abandonando o caráter universalista de algumas políticas de assistência, como a saúde, ou modificando-os para que tivessem uma menor cobertura, como no seguro desemprego), para a desregulamentação intensa da economia com a redução dos encargos tributários, sobretudo ao setor produtivo rico, e a adoção de regras para intensificar a flexibilização do mercado de trabalho, e para a privatização dos serviços públicos e atividades econômicas estatais (Gobetti, 2008).

Sob estas premissas, o governo de Margareth Thatcher foi alçado ao poder: justamente por adotar um discurso de “reestruturação” do “Welfare State”. Em seu governo, pode-se identificar: a adoção de uma rígida política monetária; a desregulamentação, com abertura ao capital financeiro; e a flexibilização das regras trabalhistas, com inequívoca redução dos

benefícios previdenciários e enfraquecimento dos sindicatos. Uma vez adotadas estas medidas, a proposta neoliberal reguladora produziu na Inglaterra uma elevação da demanda por trabalho (ainda que reduzidos os salários), diminuindo, ainda que momentaneamente, o desemprego e facilitando o acesso dos jovens ao mercado. Não logrou, contudo, diminuir a desigualdade e a pobreza, que, aliás, agravaram-se em relação à Europa continental na década de 90 do século passado.

Percebe-se, assim, que o governo Thatcher, de fato, lograra o empreendimento das reformas postuladas pela "New Right", conformando as instituições nacionais às vicissitudes do capitalismo do final do século XX. Seu sucesso, entretanto, deve ser relativizado pelos resultados econômicos e sociais produzidos pelo neoliberalismo regulador, na medida em que, ao subjugar o indivíduo ao mercado, expôs-se a uma crescente desigualdade social, desguarnecendo multidões do acesso a um sistema efetivo de proteção social, sob o argumento de priorização da liberdade do mercado, ao qual, por sua vez, caberia resolver os impasses ao desenvolvimento com salvaguarda de direitos sociais (Franco, 2014, p. 22).

Tais experiências governamentais da "New Right" foram incorporadas no discurso de organizações internacionais como um modelo a ser seguido pelos países em desenvolvimento, desde o final da década de 80 do século passado, com o chamado primeiro Consenso de Washington. Sem que ostentasse qualquer normatividade, sendo antes um entendimento teórico expresso por Williamson, este consenso seria utilizado pelo FMI, BM e BID como uma "série de princípios pregando o ajuste fiscal e reformas orientadas para o mercado (Pereira, 2002, p. 14)", destinado, sobretudo, aos países da América Latina.

E, de fato, o ajuste fiscal como proposto pelo referido Consenso propagandeou-se no final do século passado como uma necessidade aos países em desenvolvimento, notabilizando-se as experiências "bem sucedidas" que se realizaram anteriormente nos Estados Unidos e na Europa, mas também as novas, como feito na Nova Zelândia [7].

A partir da recente experiência internacional, pode-se identificar a política fiscal neoliberal reguladora como restritiva, na medida em que postula um ajuste das contas públicas, para evitar déficits orçamentários, sobretudo correntes, e o endividamento público. Deve haver, assim, um rígido controle de gastos, aos quais a associação com modelos

[7] Gobetti (2008, p. 17 e seguintes) destaca: nos Estados Unidos, a Lei "Graam-Rudman-Hollings", de 1985, além do "Budget Enforcement Act", de 1990; na Europa, o próprio "Tratado de Maastricht", de 1992; e na Nova Zelândia, o "Fiscal Responsability Act", de 1994.

organizacionais e administrativos que busquem maior eficiência é recomendada, além de admitir meios político-participativos para sua aferição, mediante a (suposta) garantia de transparência das contas e a previsão do dever de responsividade do gestor público.

Enfim, embora Musgrave e Musgrave (1980) explicitem a natureza eminentemente técnica da política fiscal, Nunes (2007) cinge-a a seus aspectos ideológicos, ao sintetizar que

> *Os monetaristas e os neoliberais em geral são fiéis ao ideário liberal do laissez faire, da mão invisível e da lei de Say; os keynesianos não confiam nos mecanismos automáticos da economia e atribuem ao Estado um papel importante no domínio da promoção do desenvolvimento económico, do combate ao desemprego e da promoção do pleno emprego, no domínio da redistribuição do rendimento e da segurança social* (Nunes, 2007, p. 621-622).

Resta analisar, a partir do debate entre as diferentes concepções da política fiscal, como a LRF repercutiu nos municípios, considerando a características das finanças locais no Brasil.

2.2 As finanças dos municípios brasileiros na atualidade: entre a responsabilidade fiscal e a necessidade de administrar com déficits orçamentários

Em tempos em que, na economia mundial, discute-se a aplicabilidade dos preceitos do neoliberalismo regulador, sobretudo por seus efeitos restringentes nas políticas sociais em Estados em desenvolvimento, no Brasil analisa-se o desempenho da política fiscal neoliberal reguladora quanto aos objetivos de manter-se a estabilidade monetária, de consolidar e ampliar as medidas de distribuição de renda e de estimular a alocação das riquezas nacionais sob a perspectiva da solidariedade, em face do Texto Constitucional e de seu pacto federativo.

Os Municípios brasileiros destacam-se nestes objetivos, particularmente pelas políticas que se articulam em torno da ideia de desenvolvimento local. Há uma série de experiências que apontam para o sucesso de iniciativas nas quais o poder público municipal logra resultados econômicos significativos ao promover a inserção de segmentos marginalizados em atividades produtivas. É, assim, compreensível que, entre os exercícios de 2011 e 2012, a participação agregada dos municípios na economia do setor público tenha crescido 8,3%,

passando de R$ 377 bilhões para R$ 409 bilhões [8]. Este fenômeno, contudo, não se explica apenas por fatores econômicos favoráveis ou iniciativas político-econômicas bem sucedidas, mas remete à própria evolução das finanças das comunas nacionais ao longo dos últimos anos, como se verá a seguir.

2.2.1 Histórico da política fiscal brasileira: o avanço do poder local

Giuberti (2012) identifica três fases da recente história da política fiscal brasileira: a primeira, entre 1965 e 1979, caracterizada pelo regime ditatorial e pela ostensiva intervenção do Estado nos processos de industrialização e de crescimento econômico; a segunda, entre as décadas de 80 e 90 do século passado, em que houve a transição para o regime democrático, com a aprovação de um novo Texto Constitucional, e uma ampla abertura da economia para o mercado externo, concomitantemente a uma série de privatizações [9]; e a contemporânea, inaugurada no final da última década do século passado, na qual se consolidou um modelo econômico neoliberal regulador, sendo notável a estabilidade geral de preços [10].

Somente com o Texto Constitucional de 1988 foi consagrado o poder local, reconhecendo-se o Município como ente federativo, dotado, pois, de autonomia política, administrativa e financeira. Desde então se pode falar da trajetória de uma política fiscal propriamente municipal, mas não sem problemas: o Sistema Tributário Nacional – STN – que a nova Constituição inaugurava ostentaria algumas contradições.

---

[8] Dados extraídos do Portal Federativo da Presidência da República (acesso em: 22 jan. 2015, disponível em: http://www.portalfederativo.gov.br/noticias/destaques). Um estudo do Ministério da Justiça, realizado em 2006, esclarece que "entre 1998 e 2004, para o conjunto de 2.728 Municípios constantes da amostra, a receita bruta cresceu 117,4% em termos nominais, passando de R$ 46,6 bilhões para R$ 101,3 bilhões. Esse crescimento decorreu de um incremento de 118,5% nas receitas de arrecadação própria e de 116,7% nas receitas de transferências. O crescimento semelhante fez com que a participação dessas receitas no total da receita bruta se mantivesse praticamente constante ao longo do período: 37,2% e 62,8% respectivamente".

[9] Tavares (2005) destaca a organização das finanças públicas no Brasil, ainda na década de 80 do século passado, com a consequente constitucionalização de algumas inovações, como a fixação das despesas num único orçamento fiscal, a definição de competências para as autoridades monetária (Banco Central) e fiscal (Ministério da Fazenda) e o encerramento da conta movimento, de modo a vincular a realização de despesas à peça orçamentária que se aprova pelo Poder Legislativo.

[10] Santos e Gentil (2009) destacam alguns episódios que ocorreram entre a segunda e a terceira fase: a consolidação do sistema de proteção social que se criou na Constituição de 1988; o não-aumento da máquina pública, assim como dos investimentos públicos; e o aumento do volume de transferências ao setor privado.

Segundo Silva *et al* (2007), durante o processo constituinte que resultaria na Constituição de 1988 houve uma dualidade de forças em ação: uma atuava na Comissão do Sistema Tributário, para o estruturar como, ao final, aprovado, com repartição de competências entre os entes federados e dos resultados das receitas a serem arrecadadas, sob inequívoca descentralização fiscal para Estados, Distrito Federal e Municípios; enquanto a outra operava na Comissão da Ordem Social, que criou as contribuições sociais no âmbito de competência da União e sob regime jurídico-fiscal diferenciado dos impostos e das taxas (por sua receita não se submeter ao rateio com outros entes federados).

Com a aprovação do novo Texto Constitucional, subitamente a União perderia receita com as transferências financeiras a Estados, Distrito Federal e Municípios, sobretudo porque lhe fora restringida a possibilidade de criar novos impostos, de acordo com a regra estabelecida em seu art. 154, inciso I. Gradativamente, como registram Santos e Gentil (2009) e Giuberti (2012), a União recuperaria sua receita, ainda que não restabelecido o desempenho de 1988, a partir da instituição de novas contribuições, como a CSLL e a CPMF, e da majoração de suas alíquotas, como acontecera com a COFINS. Ilustrativamente, Afonso e Araújo (2000) comparam as fases de evolução das finanças municipais, para evidenciar o crescimento financeiro real da receita do Município:

Tabela 1 – Evolução da Receita Tributária por Nível de Governo - 1960/2000

	COMPOSIÇÃO			
ARRECADAÇÃO DIRETA	CENTRAL	ESTADUAL	LOCAL	TOTAL
1960	64	31,3	4,8	100,00
1980	75,1	22	2,9	100,00
1988	70,5	26,5	2,9	100,00
2000p	67,7	27,2	5,1	100,00
RECEITA DISPONÍVEL [1]				
1960	59,4	34	6,6	100,00
1980	69,2	22,2	8,6	100,00
1988	62,3	26,9	10,8	100,00
2000p	57,3	25,9	16,9	100,00

Fonte: Elaboração própria, a partir de STN, SRF, IBGE, FGV, Ministério da Fazenda, Ministério da Previdência, CEF, ABRASF, Governos Estaduais e Balanços Municipais. Inclui todas contribuições para seguridade social (adaptado).

(1) Segundo Afonso e Araújo (2000, p. 04), a receita disponível "inclui a arrecadação própria mais as transferências recebidas da União e dos estados. Dentre as principais transferências aos municípios consideradas nesse trabalho, encontram-se o FPM (federal), a cota-parte do ICMS e do IPVA (ambas estaduais) e o FUNDEF (fundo composto por 15% das transferências federais aos estados e municípios e de 15% do ICMS, destinado ao financiamento dos gastos destas esferas de governo com ensino fundamental)".

Ainda no início da década de 90 do século passado, percebia-se a urgência para que se realizasse um ajuste fiscal no Brasil, sobretudo para restaurar a capacidade financeira do governo federal e para controlar a inflação que corroía também as receitas arrecadadas [11]. Acreditando-se que tal desajuste impactava a estabilidade monetária, articulou-se o Plano Real em três fases seguidas de implantação: realizou-se um primeiro ajuste das contas públicas em 1993, com a aprovação da desvinculação de receitas da União (exatamente de 20% de seu orçamento fiscal); promoveu-se, no início de 1994, a indexação de preços pela URV; e, enfim, foi realizada a substituição da moeda, passando a utilizar-se o real.

A proposta de um ajuste fiscal no Brasil foi favorecida pelos prognósticos do "Consenso de Washington", ditados, sobretudo, pelo BM e pelo FMI. Nele, como já visto, recomendava-se o controle e a diminuição dos gastos públicos, aqui traduzidos, primeiramente pela desestatização econômica e, em seguida, pela abertura da prestação de serviços públicos à iniciativa privada, ainda que sob a regulação do Estado. Incorporadas, pois, as recomendações internacionais quanto à austeridade fiscal pelo governo federal brasileiro à época, Giuberti (2012) adverte que

> *Ao final da década de 90, estava completo o processo de transformação do papel do Estado na economia brasileira, do Estado desenvolvimentista para o Estado neoliberal. Contudo, a estabilização da moeda, a abertura comercial e financeira e as privatizações não foram acompanhadas por um crescimento sustentado, como preconizado pelos propositores das reformas econômicas: a taxa de crescimento anual média foi de apenas 1,6%, contra 2,9% da década anterior, a chamada 'década perdida'* (Giuberti, 2012, p. 43).

Os esperados efeitos propulsores da economia que o ajuste fiscal prometia, segundo a ideologia neoliberal que orientava a política econômica do governo federal, não aconteceram, embora seja inegável a disciplina dos governos, em especial os municipais, quanto à execução do orçamento.

---

[11] Dain (1983) discorda veementemente da ideia de que o déficit fiscal seria causa do aumento da inflação. Para o autor, que tratava da política fiscal referente à primeira fase (década de 70 e início dos anos 80 do século passado), o déficit nas contas públicas explicava-se pela centralização de receitas no âmbito federal, sem que, todavia, houvesse aumento de arrecadação em vista do volume crescente de seus respectivos gastos tributários, e o consequente endividamento das unidades subnacionais, mas, sobretudo, pelo débito no orçamento fiscal das contas do orçamento monetário e das transferências às estatais. Em nível municipal, esta situação é agravada pela centralização de recursos no âmbito federal e pelo engessamento da gestão fiscal pela LRF.

No Brasil, o ajuste fiscal foi incorporado através de uma série de atos normativos que visavam controlar as contas públicas. Leite (2011) destaca-os, como antecedentes legislativos da LRF: a Lei Complementar n. 82, de 27 de março de 1995, também conhecida por Camata I, para controle de despesas com pessoal; a Medida Provisória n. 1.514, de 05 de setembro de 1996, que criava o Programa de Incentivo à Redução do Setor Público Estadual na Atividade Bancária (PROES), reeditada sucessivas vezes, sem ser convertida; a Lei n. 9.496, de 11 de setembro de 1997, que estabeleceu o Programa de Apoio à Reestruturação Fiscal e Financeira, enquanto instância de renegociação de dívidas estaduais, assim como a Medida Provisória n. 1.811, de 25 de fevereiro de 1999, que tratava da consolidação e negociação das dívidas municipais, também sucessivamente reeditada e sem conversão; a Resolução do Senado Federal n. 78, de 01 de julho de 1998, que limitava a contratação de operações de crédito; e a Lei Complementar n. 96, de 31 de maio de 1999, alcunhada por Camata II, também para dispor sobre limites à despesa com pessoal.

A superveniência da LRF consolidou esta transição para que se adotasse o planejamento fiscal e controlassem-se as contas públicas, mormente as dificuldades federativas para que o poder local lograsse resultados similares nas contas e na consecução de políticas sociais, como se verá a seguir.

2.3 Os efeitos do ajuste fiscal neoliberal: a repercussão econômica da LRF sobre as contas municipais

A Lei Complementar n. 101, de 05 de maio de 2000, consagrou-se como um marco legal para o disciplinamento dos governantes quanto à execução orçamentária [12]. De acordo com Carneiro e Menicucci (2011), o ajuste fiscal foi o objetivo da própria reforma do Estado, para suplantar o modelo burocrático pelo gerencial, ao fundamento de que uma maior eficiência administrativa também poderia ensejar um melhor aproveitamento dos recursos econômicos pela Administração Pública e, assim, supostamente diminuir seus gastos e o consequente desajustamento das contas do setor público.

[12] Leite (2011) destaca a resistência dos prefeitos à aprovação da LRF. Segundo a autora, os alcaides motivaram-se para se opor à lei em vista das condições – menos favoráveis que as estaduais – para renegociação de dívidas; e pela punição mais gravosa a eles, em caso de descumprimento (no caso, as sanções seriam penais, conforme previsão feita pelo Decreto-lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967).

Não obstante as dúvidas acerca do marco temporal para a sua aplicação [13], a nova lei trazia uma mensagem clara aos alcaides e demais ordenadores de despesa municipais: seria preciso que se realizassem todas as políticas públicas locais, mesmo sob escassez de recursos, sem que incorressem em déficit ou mesmo em endividamento. Por esta razão, Gobetti (2008) identifica a política fiscal da LRF como restritiva:

> *O regime de metas de superávit primário (e de inflação), embora relativamente bem sucedido em controlar o nível de endividamento do setor público em comparação com a política fiscal anterior a 1999, teve um custo expressivo por: i) conjugar-se com uma política monetária restritiva; ii) processar-se pelo aumento da carga tributária; iii) derrubar o investimento público ao menor nível dos últimos 30 anos; iv) inibir parcialmente os investimentos privados, seja pelas deficiências na infraestrutura dependente das inversões do setor público, seja pelo alto patamar da taxa de juros; v) e implicar um ônus fiscal sobre a dívida muito superior ao que teria sido requerido com taxas de juros menores* (Gobetti, 2008, p. 23).

Mesmo que a LRF tenha promovido a incorporação de uma nova maneira de gerirem-se as contas públicas, com efetivo controle, ênfase no "planejamento" e garantia de transparência, a rigidez de seus comandos fiscais importou uma limitação à discricionariedade orçamentária, mesmo havendo um incremento das receitas municipais ao longo dos últimos anos, em vista da premente necessidade de geração de superávit. Khair (2013) evidencia a nova ênfase fiscal dos gestores locais com a seguinte tabela:

Tabela 2 – Participação no Superávit Primário

2002-2012 (em % do total)

Ano	Estados e municípios	Estatais	Governo central	Setor público
2002	22,4	10,6	67,1	100,00
2003	24,8	5,5	69,7	100,00
2004	24,2	3,2	72,6	100,00
2005	26,1	5,3	68,6	100,00
2006	25,9	6,3	67,8	100,00
2007	33,8	-1,5	67,4	100,00
2008	29,5	1,8	68,7	100,00
2009	32,5	2,0	65,5	100,00
2010	20,4	2,2	77,4	100,00
2011	25,7	2,3	72,3	100,00
2012	20,6	-2,5	82,4	100,00
Média	26,0	3,4	70,6	100,00

Fonte: Banco Central. Elaboração: Amir Khair.

[13] Motta (2001) discute se a LRF, aprovada em maio de 2000, seria aplicada no exercício seguinte ou não.

Obs.: Valores sem a desvalorização cambial; Estatais sem Petrobras e Eletrobras.

Contudo, ao desdobrar esta trajetória dos municípios brasileiros, Khair (2013) destaca uma ocorrência comum de déficit fiscal ao longo da primeira década do século XXI:

Tabela 3 – Evolução de Receitas e Despesas

2000 - 2012 (em %)

	Governo central	Estados	Municípios	Total
Receita	111	96	103	105
Despesa	100	93	108	99
Pessoal	61	172	179	127
Custeio	113	55	62	84
Juros	51	34	77	50
Investimentos	0	103	129	261
Resultado	14	72	-11	45

Fonte: Dados básicos da Receita Federal do Brasil e Secretaria do Tesouro Nacional.

Segundo o mesmo autor (Khair, 2013), o déficit explica-se pelo aumento vertiginoso no custeio de algumas funções, como "ciência e tecnologia (165,2%), habitação (105,5%), Justiça (93,0%) e direitos da cidadania (88,6%)", embora as despesas mais comuns aos municípios tenham sido crescentes, sendo que

> *A maior destinação de recursos dos municípios vai para a Educação, acima de 25% em todos os anos, resultado da vinculação constitucional de 25% dos impostos para esta função. Em segundo lugar vem a Saúde, com cerca de 24% de participação estável, ao longo dos anos da série. Em terceiro lugar vem a Administração, com participação em torno de 12%, e em quarto lugar o Urbanismo, oscilando a participação, também, em torno de 12%, devido, especialmente, às despesas com serviços urbanos onde se situa a coleta de resíduos sólidos e a varrição de vias* (Khair, 2013, p. 145).

Ou seja, a austeridade fiscal local é mantida à dura pena da eficiência alocativa dos escassos recursos orçamentários municipais, haja vista que as necessidades públicas cuja satisfação imputa-se ao ente municipal multiplicaram-se para além da capacidade de seu financiamento. Giuberti (2012) conclui, a partir da avaliação das instituições orçamentárias brasileiras, que, de um modo geral, a política fiscal brasileira contemporânea reage "satisfatoriamente" a uma execução orçamentária deficitária, de forma a manter o equilíbrio da relação entre a dívida pública e o PIB, tal qual se fez nos países desenvolvidos entre 1975 e 1995.

Esta relação dívida/PIB contraria objetivamente o princípio do equilíbrio orçamentário insculpido na LRF, haja vista que a receita pública deve ser igual ou superior à despesa. Mas a própria lei admite, excepcionalmente, que haja déficit – como, de fato, os exercícios imediatamente posteriores à aprovação da própria lei registram nas contas municipais, desde que o endividamento mantenha-se controlado. É o que deflui do contingenciamento de despesas, previsto expressamente em seu art. 31.

Em termos de política fiscal, enfim, ao Município remanesce o desafio de alcançar e manter a austeridade, concomitantemente à tarefa de satisfazer a todas – e crescentes – necessidades públicas a ele atribuídas. Como lembra Clark (2001), para isso é indispensável que se realize o planejamento de suas ações, enquanto garantia de desenvolvimento e da democracia:

> *As leis de diretrizes orçamentárias, os orçamentos, as políticas econômicas setoriais e globais do Município devem ser vinculadas às leis dos planos municipais, que traçarão as obras públicas de infraestrutura a serem realizadas; os segmentos econômicos e sociais a serem fomentados; as possíveis concessões de terras municipais; a renúncia tributária; a instituição do fundo de preservação do patrimônio histórico-cultural para fomentar o turismo; a necessidade da criação de empresas públicas, sociedades de economia mista e das agências reguladoras.*
>
> *A intervenção do Município no domínio econômico, no Brasil, quando ocorre, infelizmente não tem como ponto de apoio a lei do plano municipal de desenvolvimento econômico e social, isso devido à nossa pouca tradição em matéria de planejamento, no plano local, sobretudo participativo, e ao despreparo dos governantes e governados para exercerem as suas funções. Em regra, os planos municipais não passam de uma lista de obras de objetivos obscuros* (Clark, 2001, p. 101-102).

Na esteira dos princípios da LRF, o planejamento das ações municipais, inclusive para equacionar a possibilidade de incorrer-se em déficit, há de buscar meios de estimular a receita do Município, assim como estabelecer mecanismos de controle de suas despesas. O federalismo fiscal brasileiro, destaque-se, não se modificou com a superveniência da LRF, que, ao invés de resolver os problemas decorrentes da centralização, agravou-os em nível local. Antes de analisar-se o modo de assim se fazer, é necessária uma incursão sobre a

ideologia adotada na Constituição de 1988, relativamente à orientação fiscal mais adequada ao Município.

2.4 A compreensão da política fiscal pelo Direito Econômico

Clark (2001) adverte que a política fiscal constitui-se numa política econômica, estando suscetível, assim, de traduzir as aspirações sobre a intervenção do Estado no domínio econômico, conforme a ideologia que se depreenda da Constituição. E, de fato, percebe-se que, a par do desempenho da função arrecadatória, o Estado tem ampliado sua função extrafiscal, tanto na tributação direta, como na outorga de benefícios, aqui incluída a renúncia de receitas, com nítidas características ideológicas, ora para promover o bem estar social, ora para assegurar o funcionamento dos mecanismos econômicos capitalistas.

Essa trajetória da política fiscal interessa ao Direito Econômico, considerada sua aptidão para explicar este fenômeno segundo suas referências jurídicas, sem descuidar de seus efeitos propriamente econômicos [14]. Clark (2001), a propósito, esclarece a natureza conjuntural desta política:

> *(...) a política fiscal e orçamentária, na concepção do Direito Econômico, não se restringe apenas à expectativa de obtenção do equilíbrio entre receita e despesa do Estado. Essa modalidade de política deve ser utilizada como instrumento de desenvolvimento econômico/social e de consagração da ordem jurídica econômica constitucional. Não é raro que o desequilíbrio entre arrecadação e gastos leve a tais objetivos* (Clark, 2001, p. 34).

A política fiscal, assim, identifica-se como conjuntural em relação a seu âmbito, correlacionando-se com a monetária, a creditícia, a de preços e a externa, embora se articule com a política econômica geral de médio prazo (aqui compreendidas as espécies concorrencial, de empregos, de rendimentos e de investimentos) e a estrutural, que orientará o

[14] Como bem diria Bercovici (2010, p. 395): "na esfera jurídica, a necessária crítica da economia política deve ser empreendida por meio do Direito Econômico, compreendido como uma economia política da forma jurídica, ou seja, como uma disciplina capaz de, simultaneamente, esclarecer a origem social e teórica dos textos normativos, sua sistematização para a decidibilidade por parte da doutrina e da atuação dos chamados 'operadores do direito' sua capacidade de diálogo e de percepção de influências recíprocas em outros campos, disciplinas ou sistemas sociais e sua preocupação com quais as possibilidades abertas ou por se abrir de lutas sociais e as formas institucionais possíveis de serem adotadas por estes movimentos".

desenvolvimento socioeconômico. Apresentar-se-á como unilateral, quanto à sua autoria, incumbindo sua efetivação ao Poder Executivo, e indireta, por sua característica regulamentar. Na esteira do entendimento de Souza (1980), contudo, Clark (2001) aproxima-a da política orientadora da atividade econômica, na medida em que, nesta,

> *o Estado intervém na economia orientando os agentes privados para atuarem de determinada forma, no intuito de alcançarem determinados objetivos. Não existe nesse tipo de ação econômica estatal qualquer espécie de comando normativo coator ou proibitivo, mas, o contrário, incitações e seduções ao particular para agir de determinada maneira, oferecendo prêmios, concessões de imóveis, isenções e incentivos tributários, avais etc.* (Clark, 2001, p. 31).

A este rol de exemplos se inclui a renúncia de receitas, inclusive aquela feita "tacitamente", para estimular o comportamento econômico daqueles agentes por ela beneficiados. No âmbito municipal, como se verá adiante, esta política econômica orientadora que se expressa pela extrafiscalidade do gasto tributário privilegiará os proprietários de bens imóveis, se a origem tributária da renúncia for o IPTU, ou contemplará os prestadores de serviços, se relativa ao ISS (e, neste caso, poderá estar associada a alguma outra política de estímulo a cadeias produtivas locais).

Se, portanto, incumbe ao Município intervir no domínio econômico local, deverá fazê-lo de forma planejada, utilizando-se de sua política fiscal – e, por evidente, de sua extrafiscalidade – para promover o desenvolvimento socioeconômico da cidade. Esta atividade planificadora, como adverte Clark (2001, p. 107), inicia-se pela compreensão da Constituição Econômica, que "estabelece o dever-ser para a vida econômica dentro das diretrizes da 'ideologia constitucionalmente adotada', ditando, assim, normas e princípios constitucionais para as políticas econômicas adotadas pelos particulares e pelo Estado". Cumpre, enfim, investigar sua normatividade para que se construa uma política fiscal municipal.

2.4.1 A ideologia econômico-fiscal da Constituição de 1988 para o Município

Não foi no constitucionalismo clássico que se consolidou a ideia de Constituição Econômica [15]. No século XVIII, o liberalismo orientava os rumos da história, com sua expressão política marcada pelo combate ao absolutismo, e econômica, com seu "laissez-faire, laissez-passer". Assim, os textos constitucionais liberais declararam direitos fundamentais, especialmente relacionados às liberdades públicas, e postularam a forma de organização do Estado, distribuindo o exercício do poder pelos poderes constituídos. Contudo, atribuíram à liberdade de empresa a dimensão constitucional do poder do mercado: ele é quem regularia o equilíbrio entre a oferta e a demanda, "dispensando" as intervenções estatais (embora, como já se disse, mesmo nas nações liberais, o Estado sempre tenha atuado no domínio econômico).

A Constituição Econômica estabelece-se formalmente no início do século XX (com a Constituição do México de 1917 e a Constituição de Weimar de 1919), especialmente porque as promessas do liberalismo quanto à eficiência do mercado na alocação dos recursos não se realizaram, grassando os problemas sociais e econômicos para um grande contingente de pessoas, que tampouco eram contempladas com direitos que promovessem sua igualdade material. Também agravara a crise do liberalismo a ocorrência de uma guerra "generalizada (europeia)", mundial, a promover as cisões entre nações e, assim, uma escassez ainda maior de recursos.

Tornava-se, pois, urgente um novo modelo de Estado, que se pretendia "prestacional", "assistencial", intervencionista, vocacionado a resolver os problemas sociais e promover o desenvolvimento. Para confirmar este Estado de Bem Estar Social, o constitucionalismo passa a identificar-se como social, contemplando uma Constituição Econômica que se traduz no poder-dever de o Estado atuar na economia. E, de fato, assim o foi, como lembram Clark e Guimarães (2014):

> *Durante a guerra fria, no século passado (1945 a 1990), imperou na economia de mercado às políticas econômicas neoliberais de regulamentação, onde o Estado Nacional transfigurou-se em Social, realizando a sua atuação no domínio econômico diretamente, via empresa pública, sociedade de economia mista e fundações; e indiretamente, através das normas legais de direito. Tudo em nome do desenvolvimento ou do crescimento (CLARK, 2008, p. 208)* (Clark e Guimarães, 2014, p. 151).

[15] Utiliza-se neste trabalho a compreensão do constitucionalismo clássico correspondendo ao liberal, fruto da revoluções burguesas que propiciaram a formação do próprio Estado de Direito, consagrando os direitos civis e políticos.

A Constituição Econômica, no Estado Social, informaria a presença "ostensiva" do Estado no domínio econômico, tanto para regular as relações dos agentes produtivos, mas também para atuar diretamente, enquanto "empresário", naqueles mercados de interesse nacional. Clark (2008) assim caracteriza a política econômica de regulamentação:

> *Naqueles tempos de regulamentação, os capitais privados eram investidos internacionalmente na indústria de consumo, mas também na rendosa indústria armamentista. Assim sendo, o poder econômico privado nacional e internacional precisava da ação estatal em setores de baixa lucratividade, de riscos financeiros ou carentes de investimentos tecnológicos, como as áreas de infraestrutura (energia, estradas, água potável, telefonia) e social (educação, saúde, previdência), a fim de possibilitar o progresso da economia de mercado, refrear os movimentos sociais reivindicativos (dos trabalhadores, por exemplo) e remover o fantasma do socialismo. Dessa forma, norteavam-se as ações econômicas públicas, reservando à iniciativa privada a ampliação de seus ganhos* (Clark, 2008, p. 208).

O arrefecimento da política de regulamentação ocorre a partir da década de 70 do século passado. Segundo Esping-Andersen (1995, p. 84-85), os Estados de Bem Estar Social tiveram de enfrentar um aumento geral do desemprego, explicado pelas dificuldades de o modelo fordista manter-se produtivo, considerando-se, ainda, as inovações tecnológicas que surgiriam a partir deste período e a concorrência feita por novas indústrias mundiais (sobretudo do Leste Asiático). Para o autor, este cenário mundial afetou a proteção social daqueles Estados, que, assim, passariam a responder a este problema por meio de três formas diferenciadas: aumento do Estado, e, assim, do emprego público, como feito pelas nações escandinavas; desregulamentação do trabalho e diminuição do Estado, opção dita neoliberal reguladora que foi executada por nações de origem anglo-saxã; e a redução induzida da oferta de mão-de-obra, estratégia que foi utilizada na Europa Continental, sobretudo na França e Alemanha. Em todas as três soluções, a Constituição Econômica modificar-se-ia, com repercussões na forma pela qual o Estado interviria no domínio econômico.

A resposta liberal, ou neoliberal, ou, mais exatamente, neoliberal de regulação, foi originada de um resgate da "New Right", que, em síntese, pregava a mínima intervenção do Estado em mercado. Recupera-se a crença no mercado como força motriz do equilíbrio social, sendo necessário demoverem-se, pois, todos os obstáculos estatais para sua atuação, desagregando-se organizacionalmente e desregulamentando-se ao máximo as atividades econômicas. Clark e Guimarães (2014) destacam sua formação:

Todavia, ao longo do século XX, tornar-se-ia cada vez mais limitado os lucros dos cartéis internacionais, dominadores do processo produtivo, passa-se então a mutilar/desestruturar o papel do Estado na vida econômica, seja intervindo direta e indiretamente (SOUZA, 2005), seja na prestação de serviços públicos (GRAU, 2010) essenciais à efetivação dos direitos individuais e sociais constitucionais; e paralelamente, constrói-se uma mega economia de mercado, ou melhor, de oligopólios, com poder mundial, exigindo uma maior flexibilização das normas estatais e de direito para seu pleno e livre funcionamento (NUNES, 2012). Era a emersão da ideologia neoliberal reguladora, a partir das últimas décadas do século passado, defendendo um Estado mínimo, mas ágil; uma economia livre e desregulamentada, mas pujante; uma sociedade sem os controles intervencionistas do poder público, a quem se assegurasse a plenitude de direitos, doravante projetados numa perspectiva difusa e mercadológica (Clark e Guimarães, 2014, p. 152).

Souza (1991) ratifica este entendimento:

Não se trata mais, simplesmente, de valores econômicos o jurídicos, teoricamente considerados. Ao contrário, encontramo-nos em plena dinâmica social, onde aqueles valores projetam-se em termos de política econômica juridicamente regulamentada. Esta, por sua vez, parte de uma origem ideológica na qual busca sentido e consistência. No Direito Positivo, a Constituição é o repositório de tais elementos e a ideologia nela consignada, afirma-se em toda a ordem jurídica. Do mesmo modo, pela amplidão do seu espaço, exige-se a configuração da ordem jurídico-econômica com princípios próprios e valores peculiarmente identificados. Nesta trilha vamos encontrar o Direito Econômico e a Constituição Econômica. Aquele, tomado como um 'direito de síntese' ante a impraticabilidade de seu enquadramento nos limites do Direito Público ou do Direito Privado, embora muitos dos seus cultores, ainda pretendam agrilhoá-lo a limitações tais como os interesses da empresa ou a intervenção do Estado. Esta, enfeixada no texto da Constituição tradicional em título específico ou de modo disperso, exprime-se por princípios típicos e fundamentais para a política econômica que se consubstanciará na legislação ordinária (Souza, 1991, p. 406-407).

A regulação, enfim, postularia um recuo nas dimensões e nas finalidades do Estado Social, confiando ao mercado seu papel de alocar da melhor forma os recursos econômicos. Neste neoliberalismo regulador, ainda há intervenção estatal no domínio econômico, sendo a

preponderante a indireta. Sua ocorrência histórica iniciou-se nos Estados Unidos e Inglaterra, vindo a introduzir-se no Brasil ao longo da década de 90 do século passado, caracteristicamente para ensejar um ajuste fiscal, como esclarecem Menicucci e Carneiro (2011):

> *Os esforços compreendidos focaram mais a redução de custos que a promoção de melhorias de desempenho do setor público, à medida que foram motivadas principalmente por propósitos de natureza macroeconômica, com ênfase no ajuste fiscal. Pouco se avançou além das chamadas reformas de primeira geração, que contemplam privatizações, reforço nos mecanismos de controle financeiro e cortes nas despesas com pessoal. O que se tem, de um modo geral, são iniciativas pontuais e frequentemente descontínuas de introdução de algumas inovações nas tecnologias de gestão, no planejamento e avaliação orçamentária, entre outras, que ficam distantes da concepção de um programa abrangente de novas práticas de gestão, aderentes à NPM* (Menicucci e Carneiro, 2011, p. 29).

Por outro lado, as respostas escandinavas e da Europa continental são identificadas por Esping-Andersen (1995) como sociais democratas, caracterizando-se pela busca de ideais igualitários (e, aqui, há uma especial atenção a grupos historicamente mais vulneráveis, como as mulheres, os jovens e os idosos), pelo crescimento econômico e pela busca de pleno emprego. Já Clark (2001), ao se referir à ineficácia econômica do modelo neoliberal regulador, destaca a emergência do neo-socialismo, sobretudo na Europa. Esta concepção surge como resposta crítica e alternativa ao neoliberalismo de regulação e postula a vigorosa influência do Estado na economia:

> *Diferentemente do socialismo real, do passado, o novo socialismo terá que conviver com múltiplos paradigmas, em uma sociedade plural que assistiu à queda implacável da economia estatizada e hoje vive o horror produzido pela economia de mercado. Esse socialismo também terá que se adaptar a um mundo em vias de se globalizar, formado por blocos regionais, revolucionado pela tecnologia e assustado com o poderio da economia privada.*
>
> *O novo socialismo prega a necessidade de normas jurídicas nacionais e internacionais, com instituições supranacionais para controlar a globalização, de modo a evitar que os Estados e os povos sejam esmagados pelas ações e valores da*

economia de consumo. Propõe-se até mesmo um neo-socialismo global como opção política ao desastroso neoliberalismo planetário (Clark, 2001, p. 55-56).

No Brasil, a Constituição de 1934 foi a primeira a contemplar disposições econômicas expressas, assim como as Constituições de 1937, 1946, 1967 e sua Emenda de 1969. Na Constituição de 1988, a Constituição Econômica consta como um título à parte, compreendendo, como seus capítulos, os princípios gerais para a atividade econômica, a política urbana, a política agrícola e fundiária e de reforma agrária e o sistema financeiro nacional, abrangendo, ainda, dispositivos esparsos, como a regra de competência prevista em seus arts. 24, I, e 30. Indubitavelmente, coube ao professor Washington Peluso Albino de Souza a iniciativa em reconhecer o fenômeno e propor sua abordagem científica [16].

Como advertem Clark *et al* (2014), a Constituição de 1988 adotou não uma ideologia [17] em sua Constituição Econômica, mas permitiu compreender a existência de várias ideologias em seu texto, por abranger diferentes formas de intervenção estatal no domínio econômico, sempre visando o desenvolvimento nacional, enfatizando o crescimento pela via do fortalecimento dos arranjos produtivos, priorizando as políticas distributivas, enfocando a macroeconomia [18].

Enfim, o pluralismo econômico está consagrado na Constituição de 1988. Em seu Texto, haverá permissivo para garantir a liberdade concorrencial que há no mercado, mas também para fomentar os pequenos negócios e a economia solidária. Como lembram Clark *et al* (2014), ambos os extremos, exigem a atuação do Estado, direta ou indiretamente:

---

[16] "(...) Deve-se recordar que nos idos de 1956, aos 39 anos de idade, o então jovem pesquisador se propõe a estudar e sistematizar os fundamentos jurídicos sobre uma nova realidade no campo do Direito: a Constituição Econômica. De fato, a investigação sobre "Constituição Econômica" ou "ordem econômica" representava não apenas uma tentativa de interpretar um novo texto constitucional, mas a busca por compreender as bases teóricas - e seus respectivos efeitos jurídicos e institucionais - da ruptura e a conversão do antigo modelo jurídico-liberal para o novo sistema jurídico-social-intervencionista (Clark *et al*, 2014, p. 163)".

[17] Emprega-se "ideologia" para expressar a opção por um modelo ideal de Estado, sobretudo quanto à sua atuação no domínio econômico.

[18] Santos e Gentil (2009, p. 155) situam esta questão em termos propriamente econômicos: "o debate entre o crescimento e a distribuição não é novo no Brasil. E é comum entre os macroeconomistas certa impaciência com questões sociais, aparentemente derivada da noção de que o crescimento econômico (isto é, do PIB) é a 'chave' para a resolução da maior parte dos problemas nesta área. Seguindo Spence (2008), entretanto, contra-argumentamos que: i) a noção apresentada só é aproximadamente verdadeira quando os adjetivos 'alto' e 'sustentável' são adicionados à expressão 'crescimento econômico'; ii) diversos teóricos consideram diversos tipos de gastos públicos 'sociais' como 'investimentos em capital humano' e, portanto, como determinantes importantes do nível e da sustentabilidade do crescimento econômico no longo prazo; e iii) a manutenção de elevados níveis de desigualdade de renda e de oportunidades não parece ajudar nem o nível nem a sustentabilidade do crescimento no longo prazo".

> *No Brasil, portanto, o pluralismo produtivo deve ser implantado de forma planejada, incentivado e protegido pela União, Estados e Municípios, ou seja, as diversas formas de produção, circulação, repartição e consumo, possíveis dentro dos parâmetros constitucionais, não podem ser desprezados ou excluídos e sim conviverem entre si (inclusive os baseados nos meios de produção privada). O que a nossa Constituição Econômica veda é a eliminação total dos meios de produção privados, assim como a omissão interventiva estatal no âmbito social e econômico e o desplanejamento público* (Clark *et al*, 2014, p. 177).

À política fiscal empreendida pelo Município, portanto, será recomendável uma leitura adequada do Texto Constitucional de 1988, para que se possa orientar pelos valores desejados em âmbito local. Neste sentido, Afonso e Lobo (2009, p. 32) advertem que a "descentralização fiscal, participação política e democracia são processos que se complementam e se reforçam, como causa ou como consequência". Assim, seria tanto mais desejável que as ações estatais relativas a uma política econômica fossem decididas em nível local e com a garantia de participação popular.

2.4.2 Os desafios fiscais da política econômica local: por um Direito Econômico Municipal

À luz das diferentes possibilidades ideológicas para que uma política fiscal seja formulada e executada em âmbito municipal, cumpre analisar que a Constituição Econômica traduz alguns valores fundamentais que o Município deva observar em seu planejamento econômico.

O desenvolvimento local [19], assim, interessa ao Direito Econômico que se debruça sobre os desafios da municipalidade em tempos de globalização. A concepção deste desenvolvimento como uma política econômica – ou uma série de políticas articuladas entre si – provoca a necessidade de intervenção do Município no domínio econômico, por meio do exercício de suas competências legislativa e material, tal como previsto nos arts. 23, 24, I e V, 30, 170 e 191 da Constituição Federal de 1988 (Clark, 2001).

---

[19] Na acepção econômica, o desenvolvimento local é visto como um fenômeno complexo, pelo qual se incrementam atividades produtivas, associadamente à sua distribuição equânime entre os membros de sua comunidade.

O planejamento de uma política econômica municipal deve orientar-se por alguns pressupostos, segundo Clark (2001). Em sua proposição, os fatores endógenos do desenvolvimento local devem ser mencionados explicitamente, a fim de que haja uma percepção clara e objetiva dos problemas e da forma pelos quais serão enfrentados pelo poder público (e, nesta toada, privilegiar-se-ão os meios necessários para tornar a Administração Pública mais eficiente em suas ações). No que diz respeito à atividade planificadora, importa que as ações sejam previstas e programadas o mais subsidiariamente possível à comunidade, descentralizando as ações e as decisões.

A participação social projeta-se, numa política econômica de desenvolvimento, tanto em seu planejamento, com a garantia de que suas decisões sejam abertas aos cidadãos, mas também em sua execução, com a previsão de instâncias participativas e deliberativas, como o Conselho Municipal de Desenvolvimento Social e Econômico, a exemplo Câmara Regional do Consórcio Intermunicipal do Grande ABC, em São Paulo (Clark, 2001).

Neste planejamento, destaque-se, não se restringe ao orçamentário, como é usual na legislação municipal. Como destaca Clark (2001),

> *As normas do poder local para as políticas econômicas intervencionistas podem ser – como as normas de outras esferas de poder (União e Estados-membros) – programáticas (Lei do Plano Plurianual), premiais (lei de incentivos fiscais às pequenas e microempresas geradoras de emprego), proibitivas (lei de uso e ocupação do solo) e imperativas (lei de proteção ao usuário do transporte coletivo urbano)* (Clark, 2001, p. 177).

A lei do plano de desenvolvimento local, neste sentido, deve ser ampla, comunicando-se com toda a legislação municipal que lhe possa facilitar a aplicação, em especial a orçamentária e a urbanística, além de coadunar-se com as propostas de desenvolvimento produzidas pela União e pelos Estados.

Como observa Clark (2001), os planos de desenvolvimento são indicativos para o setor privado e imperativos para o setor público, conforme estabelece o art. 174 da Constituição de 1988. A ele se integrará, mas não se confundirá o PPA, este enquanto plano de metas para um período de quatro anos. Em vista desta razão, seu processamento legislativo implica, além de sua validação formal, a discussão e deliberação de seu conteúdo democraticamente, assegurada a participação popular.

2.5 A sistematização das receitas municipais

Pressupondo haver pluralismo na Constituição Econômica de 1988, em âmbito municipal, o planejamento e a execução de uma política fiscal devem ser realizados sob os auspícios da democracia, da participação popular, inclusive para organizar as receitas municipais.

A partir da análise histórica das finanças públicas, Korff (1977) situa a receita municipal em quatro planos: a arrecadação, a distribuição, a restituição e a extrafiscalidade. Todos foram incorporados pelo vigente direito financeiro brasileiro.

Machado Júnior e Reis (1997) lembram que as receitas públicas definem-se a partir do poder de império do Estado e de sua atribuição de gerir o próprio patrimônio [20], enquanto que o Manual de Procedimentos para Receitas Públicas (Brasil, 2006) utiliza a seguinte definição:

> *Receitas Públicas são todos os ingressos de caráter não devolutivo auferidas pelo poder público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura das despesas públicas. Dessa forma, todo o ingresso orçamentário constitui uma receita pública, pois tem como finalidade atender às despesas públicas* (Brasil, 2006, p. 15).

Enquanto abranja todo o ingresso legítimo de recursos ao Erário, há de reconhecer-se receita pública para o Município se houver a instituição de tributo de sua competência e for provida sua inclusão formal em seu orçamento. Assim, deverá ser prevista no momento de planejar-se a atividade fiscal, devendo estimar-se na LOA, a partir das metas estabelecidas na LDO e nos objetivos consagrados no PPA. E, de acordo com o art. 35 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, a este seu reconhecimento seguirá a arrecadação, devendo a Administração Fazendária promover todos os atos necessários para que suas receitas sejam efetivamente recolhidas ao Erário.

---

[20] Os autores (1997, p. 27) diferenciam-nas em sentido lato, “como um conjunto de entradas financeiras, oriundas de fontes diversificadas, que integram o patrimônio, enquanto possam existir reivindicações de terceiros sobre alguns desses valores”, mas também estrito, “como um conjunto de recursos financeiros obtidos de fontes próprias e permanentes, que integram o patrimônio na qualidade de elemento novo, que lhe produzem acréscimos financeiros, sem, contudo, gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros”.

De acordo com a Constituição de 1988, ao Município atribui-se competência tributária e capacidade de arrecadação própria, assim como se lhe é garantido o acesso a recursos financeiros a ele transferíveis, ou por força de norma constitucional ou legal, ou por ajustes firmados voluntariamente com outros entes federativos.

As receitas próprias do Município decorrem de sua competência para instituir tributo e de sua capacidade para efetivamente arrecadar impostos, taxas e contribuições de melhoria (Baleeiro, 2012).

No que se refere à competência, quanto aos impostos, na forma do art. 156 da Constituição de 1988, o Município instituirá o IPTU; ITBI; e o ISS. As taxas serão instituídas pelo Município para remunerar o exercício de seu poder de polícia ou a prestação ou a mera disposição de serviços específicos e divisíveis ao contribuinte (art. 77, *caput*, do CTN), segundo dispuser a lei municipal que os relacionar aos interesses locais, conforme o critério de sua competência constitucional. A contribuição de melhoria, por sua vez, será exigível se houver valorização imobiliária decorrente da realização de obras públicas (art. 81 do CTN).

A capacidade de arrecadação refere-se à possibilidade de o ente federado efetivamente fiscalizar e cobrar, ou melhor, prover a exação dos tributos. Via de regra, é atribuída ao próprio ente que os instituir, de forma que a capacidade seria acrescida à competência. Mas pode haver a possibilidade de a atividade fiscal ser remetida do ente competente para outro, que exercerá a capacidade tributária ativa. É o que acontece com o ITR, se o Município dispor-se a fiscalizá-lo e cobrá-lo; se assim o fizer, poderá arrecadar a totalidade de sua receita; se não, ficará somente com a metade de seus resultados.

As receitas oriundas de transferências constitucionais advêm ao Município diretamente ou pelo Fundo de Participação dos Municípios – FPM. A própria Constituição, todavia, trata de algumas transferências que são reguladas por lei.

De acordo com os arts. 158 e 159 da Constituição, transferem-se diretamente ao Município: o produto da arrecadação do IR, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (inciso I do art. 158); 50% do produto da arrecadação do ITR, relativamente aos imóveis neles situados, com a ressalva de cessão da capacidade tributária (inciso II do art. 158); 50% do produto da arrecadação do IPVA (inciso III do art. 158); 25% do produto da arrecadação do ICMS (inciso IV do art. 158), desde que realizado no território local.

Relativamente aos recursos transferidos pelo FPM, serão destinados aos Municípios 24,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI (alínea ‘b’, ‘d’ e ‘e’ do inciso I do art. 159); 2,5% do resultado do recolhimento do IPI por exportações (§ 3º do art. 159); e 7,25% da receita proveniente da CIDE-Combustíveis (§ 4º do art. 159).

As receitas tributárias municipais, pois, apresentam-se da seguinte forma:

Tabela 4 – Composição das receitas municipais

RECEITA PRÓPRIA	PARTICIPAÇÃO	RECEITA TRANSFERIDA		PARTICIPAÇÃO
IPTU	100%	FPM	IR	24,5%
ISS	100%		IPI	24,5%
ITBI	100%	ITR (1)	Sem cobrar e fiscalizar	50%
			Cobrando e fiscalizando	100%
Taxas	100%	CIDE – Combustíveis (2)		7,25%
		IPI – Exportações (3)		2,5%
		IPVA (4)		50%
Contribuições de melhoria	100%	ICMS		25%

Fonte: elaboração própria.

(1) A variação do volume de recursos destinados ao Município dependerá de sua capacidade de cobrar e de fiscalizar; neste caso, não há receita propriamente transferida, mas sim a transferência da capacidade tributária ativa, visando a arrecadação.

(2) O resultado da participação municipal depende de lei quanto ao rateio de 29% dos recursos entre Estados e à destinação de 25% destes aos Municípios.

(3) O resultado da participação local depende de lei quanto ao rateio de 10% dos recursos entre Estados e à destinação de 25% destes aos Municípios.

(4) Refere-se apenas à propriedade dos veículos licenciados no território de cada Município.

Além das transferências constitucionais, de acordo com Prado (2006), existem, ainda: as transferências compensatórias; as transferências feitas entre entes federados que decorrem de disposições legais, para financiamento de políticas públicas específicas, como saúde e educação; e as transferências voluntárias.

As transferências compensatórias compreendem aquelas feitas pela desoneração das exportações de produtos industrializados, aquelas decorrentes da aplicação da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (também conhecida como Lei Kandir), e o auxílio prestado pela União aos Estados exportadores em razão da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003.

Há, enfim, transferências interfederativas que visam equalizar as receitas líquidas disponíveis para os entes federados custearem políticas sociais, como a saúde e a educação. A

Lei n. 8.142, de 28 de dezembro de 1990, informa que o repasse de recursos aos Estados, Distrito Federal e Municípios será feito de acordo como os critérios estabelecidos no art. 35 da Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990 [21].

As transferências voluntárias ocorrem, de acordo com *caput* do art. 25 da LRF, pela "entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde".

Mendes *et al* (2008) avaliam a composição entre receitas próprias e transferidas em Estados cuja federação seja formada por três níveis de governo, destacando que as transferências representam uma maior proporção da receita total dos Municípios no Brasil. Veja-se, comparativamente:

Tabela 5 – Composição da receita de governos estaduais e locais em alguns países organizados em três níveis de governo (em %)

Países		Tributos	Transferências	Outras receitas	Total
Brasil (1998)	Governo estadual	62	25	13	100
	Governo local	20	65	15	100
México (2000)	Governo estadual	41	51	8	100
	Governo local	58	27	14	100
Canadá (2002)	Governo estadual	60	16	24	100
	Governo local	43	39	19	100
EUA (2001)	Governo estadual	51	26	23	100
	Governo local	38	40	22	100
Austrália (2001)	Governo estadual	31	50	19	100
	Governo local	38	17	45	100
Alemanha (2002)	Governo estadual	73	17	12	100
	Governo local	37	35	28	100
Colômbia (2000)	Governo estadual	17	50	33	100
	Governo local	28	31	41	100
Espanha (2000)	Governo estadual	33	61	6	100
	Governo local	51	36	13	100
África do Sul (2002)	Governo estadual	1	96	3	100
	Governo local	23	18	59	100
Média (exceto Brasil)	Governo estadual	38	46	16	100
	Governo local	40	30	30	100

Fonte: FMI, Government Statistics Yearbook, 2003. Elaborado pelos autores.

[21] O art. 35 da Lei n. 8.080, de 1990, estabelece como critérios para o repasse de recursos destinados ao custeio das ações em saúde: os perfis demográfico e epidemiológico da população a ser coberta, as características da rede de saúde na área, o desempenho técnico, econômico e financeiro no período anterior, os níveis de participação do setor saúde nos orçamentos estaduais e municipais, a previsão do plano quinquenal de investimentos da rede e o ressarcimento do atendimento a serviços prestados para outras esferas de governo.

E, de fato, a situação orçamentária dos municípios mineiros entre os exercícios de 2000 a 2005 ratifica esta dependência local de recursos federais e estaduais que se transferem:

Tabela 6 – Resultados orçamentários dos municípios mineiros em R$ e a preços de 2005 (deflator IPCA). Dados anuais, 1995-2005

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Receita orçamentária	12496,60	13147,88	12745,09	13071,49	11857,68	13477.72
Receita corrente	12005,14	12779,38	12801,58	13742,54	12194,44	14093,57
Transferências	6878,42	9733,07	9024,01	9859,74	8443,01	10129,09
SUS	968,12	1171,82	1070,09	1197,83	1313,88	1469,31
FUNDEF	1137,81	1120,02	1079,36	1296,43	1498,21	1585,53
Tributárias	1877,57	1863,85	2004,37	1984,10	1834,31	1938,35
Receita de capital	491,46	368,50	531,39	283,11	441.23	321,85
Transferências cap.	382,69	294,31	447,98	183,16	301,56	252,51
Operações de crédito	67,86	26,68	58,40	75,49	113,63	36,43
Alienação de bens	24,31	21,65	13,82	16,65	19,68	22,62

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Se, por um lado, as transferências chegam a representar até 92% da receita de alguns municípios (neste caso, aqueles com até três mil habitantes, mas, em média, 80% da receita municipal é transferida), Mendes *et al* (2008) evidenciam um outro aspecto desta dependência financeira dos governos locais brasileiros à União e aos Estados: a dificuldade de estes de alavancarem suas receitas próprias, tributárias ou não.

A forma pela qual as receitas são repartidas no federalismo brasileiro, como anotam Linhares *et al* (2012), explica esta tendência histórica de centralização de recursos. Para os autores, o descontrole financeiro dos governos locais preponderaria sobre os efeitos benéficos de as decisões sobre gastos estarem mais próximas das situações que revelam sua necessidade. Assim,

> *a combinação da arrecadação centralizada com o repasse de recursos via transferências sem o devido estímulo à arrecadação local é apontada como a causa majoritária dos desequilíbrios financeiros das esferas menores de governo, haja vista a dependência municipal em relação aos repasses de recursos do estado e da União para equacionar suas finanças* (Linhares *et al*, 2012, p. 736).

Os autores, no entanto, cuidam de analisar esta suscetibilidade fiscal dos Municípios, referindo-a à aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal. Em estudo empírico que compara o período de 1995 a 2000 e 2001 a 2006, perceberam que, antes da LRF, havia uma prática de "taxar e gastar", pela qual as transferências correntes representariam a maior fonte de custeio

das despesas correntes, enquanto as receitas próprias seriam buscadas, num esforço governamental, para financiar gastos extraordinários.

Esta desorganização financeira, sobretudo em nível local, resolveu-se através da organização das finanças públicas pelo critério "responsabilidade fiscal", promovida no Brasil pela Lei Complementar n. 101, de 05 de maio de 2000. Contudo, como advertem Luque e Silva (2004), a LRF não pode ser interpretada como um mero mecanismo de garantia de equilíbrio orçamentário entre receitas e despesas, devendo ser, antes, um programa de ação para os governos quanto ao uso adequado dos recursos públicos. Lembram que seus institutos, em especial, quanto à receita, a obrigação de se arrecadar (seu art. 11 condiciona as transferências à efetiva exação) e a restrição à renúncia (seu art. 14 exige estimativa prévia e, se necessário, compensações financeiras), revelam a opção por um planejamento fiscal atrelado à eficiência alocativa dos gastos públicos [22].

Assim, com a aprovação da LRF, as receitas próprias municipais e suas respectivas despesas correntes passaram a definir-se simultaneamente; ou melhor, os Municípios passaram a despender sob maior controle, enquanto que seus gastos tornaram-se mais produtivos, voltados ao incremento econômico local. Como diriam Linhares *et al* (2012):

> *O fato é que a LRF parece ter induzido atitudes mais responsáveis por parte das autoridades municipais, à medida que as decisões sobre taxar e gastar passaram a ser tomadas simultaneamente. Com isso, os municípios passaram a buscar elevações nas receitas e, concomitantemente, as administrações públicas reduziram gastos de forma a torná-las solventes* (Linhares *et al*, 2012, p. 756).

A partir da ideologia constitucional e da sistematização legal das receitas municipais, cumpre avaliar como ocorre a administração municipal das receitas, enfocando a efetividade da capacidade arrecadatória local, nomeadamente quanto aos tributos de maior representatividade em suas finanças, o IPTU e o ISS [23].

2.6 A gestão das receitas municipais

---

[22] Luque e Silva (2004, p. 417) destacam esta eficiência como corretiva, se "o setor público é obrigado a executar a fim de atenuar certos problemas sociais, sem, contudo, conseguir atacar suas verdadeiras causas", e como preventiva, se se voltar a estas.

[23] Orair *et al* (2011) informam que a arrecadação de IPTU e ISS, em 2009, correspondeu a 59% do total das receitas tributárias municipais.

Não obstante a receita oriunda de transferências corresponda à maior fonte da receita total dos Municípios brasileiros, desde a LRF observa-se uma tendência de crescimento das receitas próprias, especialmente em relação a ISS, ainda que o IPTU mantenha uma expressiva participação na receita tributária municipal.

Quanto à gestão de receitas municipais, Orair *et al* (2011) destacam a proeminência do ISS e do IPTU, ambos tributos caracterizando-se por uma regular sazonalidade, embora possuam diferentes trajetórias quanto a seu volume, o que se compreende pela própria realidade fiscal dos Municípios. De acordo com Torres (2010), o IPTU

> *incide sobre a propriedade nos termos da lei civil, estendendo-se também ao domínio útil e a posse; recai sobre a propriedade por acessão física (prédio) ou sobre a propriedade por natureza (terra, sem edificação, inclusive a fração ideal do terreno para futura construção); a propriedade deve se situar na zona urbana, definida pela lei complementar* (Torres, 2010, p. 400-401).

Orair *et al* (2011) destacam que, entre 2002 e 2009, a receita agregada do IPTU caiu: de 26,5% para 20,8% da receita tributária municipal. Este fenômeno, para os autores, contraria as inovações legislativas que provocariam um crescimento em seu volume de arrecadação. Destacam, assim, a ausência de efeitos fiscais da progressividade deste imposto [24], prevista na Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000 [25], e na Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001 (também conhecida como o Estatuto das Cidades), que estabeleceu o teto de 15% para suas alíquotas.

As razões para o decréscimo da receita agregada do IPTU foram apontadas por Korff (1977):

> *A determinação do valor venal como base de cálculo* (do IPTU) *é o problema nuclear da cobrança do imposto; num campo em que a subjetividade ou as injunções políticas ou pessoais (estas duas últimas mais acentuadas, quanto menor o município) podem*

[24] Torres (2010, p. 401) lembra que a progressividade do IPTU pode acontecer pelo decurso do tempo, se o imóvel não vier a cumprir sua função social (art. 156, § l°, combinado com o art. 182, § 4°, II, da Constituição), ou em razão de seu valor (art. 156, § l°, da Constituição, conforme redação dada pela Emenda Constitucional n. 29/2000). Neste caso, o autor identifica também sua seletividade, por possível a variação de alíquotas, conforme a localização e o uso do imóvel.

[25] A Emenda n. 29/2000 sobreveio contrariamente ao entendimento do STF quanto à impossibilidade de o IPTU caracterizar-se como progressivo (Súmula n. 589).

acarretar lamentáveis e nocivas distorções, tende-se a recorrer cada vez mais a bases objetivas (Korff, 1977, p. 28, com acréscimos nossos).

De fato, a incidência direta do imposto sobre o patrimônio de cada contribuinte, em âmbito local, enseja dificuldades administrativas e, sobretudo, políticas para sua exação. Inicialmente, a fixação do valor venal desafia a dificuldade operacional de o Município cadastrar os imóveis da cidade e avaliá-los adequadamente. Como anotam Orair *et al* (2011), estas dificuldades são ainda maiores quanto menor o Município.

Por outro lado, Orair *et al* (2011) também mencionam o custo político desta exação, na medida em que o prefeito obriga-se a cobrar e arrecadar este imposto, sobretudo dos imóveis em condição formal e de acordo com sua valoração. Ou seja, os eleitores financeiramente melhor situados seriam os mais onerados; e, via de regra, o prefeito depende de sua influência política para se eleger e para governar.

O ISS, por sua vez, constitui a exação de competência municipal sobre a prestação de serviços de qualquer natureza [26], cuja hipótese de incidência compreende a circulação econômica feita com habitualidade e lucratividade em âmbito local, nas estritas hipóteses previstas em lei [27].

A extrafiscalidade é ínsita ao imposto sobre serviços, considerando a autonomia municipal para fixar suas alíquotas, quer para induzir aqueles comportamentos econômicos que sejam desejáveis, quer para cercear aqueles que possam avariar o desenvolvimento local, para além de prover-se de simples função arrecadatória (Rodrigues, 2006). Contudo, a possibilidade de aproveitamento da função extrafiscal do ISS acabou por promover uma verdadeira "guerra fiscal" entre Municípios, que passavam a alterar suas alíquotas para atrair investimentos produtivos. Após a regulamentação da LRF sobre a concessão de benefícios fiscais, sobreveio, para o ISS, a Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002, que

[26] Torres (2010, p. 403-405) destaca ser o ISS residual em relação a outros impostos que incidem sobre a atividade produtiva, como o IPI, o IOF e o ICMS.

[27] A taxatividade exaure-se na lista de serviços que consta da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003 (precedida que fora pelo Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, com as alterações feitas pelo Decreto-lei n. 834, de 08 de setembro de 1969, pela Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987, e pela Lei Complementar n. 100, de 22 de dezembro de 1999). Torres (2010) adverte que a taxatividade, contudo, não afasta a interpretação extensiva de cada subitem da lista de serviços.

previu a fixação de alíquotas mínima e máxima (respectivamente em 2% e 5%) e a definição de critérios objetivos para sua exação [28].

A receita agregada do ISS subiu entre 2002 e 2009, ascendendo de 32,2% para 38,2%, devido ao incremento de sua arrecadação, sobretudo, em pequenos e médios municípios (Orair *et al*, 2011). Além dos efeitos benéficos da legislação, que esclareceu a incidência deste tributo em operações antes discutidas (como os serviços bancários e de operadoras de cartão de crédito, por exemplo), houve um esforço fazendário municipal por sua exação, compreendendo a melhoria do cadastramento das atividades tributáveis e a própria fiscalização.

Na falta de efetivar-se a receita por sua cobrança no exercício previsto para a sua arrecadação [29], de acordo com a Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Administração Fazendária deverá inscrever seu respectivo crédito em dívida ativa, para a cobrança judicial ou extrajudicial. Remanesce, pois, avaliar como a dívida ativa é gerida em âmbito municipal.

2.7 A gestão da dívida ativa municipal

O primeiro dispositivo legal que tratou da cobrança da dívida ativa no Brasil foi o Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938. Nele, definia-se a dívida ativa como sendo aquela "proveniente de impostos, taxas, contribuições e multas de qualquer natureza; foros, laudêmios e alugueres; alcances dos responsáveis e reposições", além da dívida oriunda de contrato, se assim fosse convencionado (art. 1°). Estabelecia a necessidade da inscrição, que atribuía ao crédito a presunção de liquidez e certeza, remetia sua cobrança à via executiva e ainda lhe regulava um procedimento específico.

Com a aprovação de uma lei geral de finanças públicas, um novo tratamento da dívida ativa sobrevém. O art. 39 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, assim dispôs:

---

[28] A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, dirimiu as controvérsias acerca do local de prestação de serviços, para efeito de provocar a atividade arrecadatória.

[29] Após ser constituído o crédito tributário, não procedido o pagamento do tributo, a Fazenda Pública inscreve-o em dívida ativa, criando sua presunção de certeza e liquidez, além de prover-lhe de exequibilidade (Torres, 2010, p. 357).

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º. Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º. Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

§ 3º. O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários.

§ 4º. A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-lei n. 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3º do Decreto-lei n. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

§ 5º. A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

De acordo com Torres (2010), o Código de Processo Civil de 1973 sucedeu ao Decreto-lei n. 960/1938, relativamente à sua disposição processual, sem afetar a vigência do art. 39 da Lei n. 4.320/1964. O advento da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, manteve a aplicação dos institutos fiscais da Lei n. 4.320/1964, vindo, contudo, a reestabelecer um procedimento específico para as ações de execução fiscal.

A Lei Complementar n. 101, de 05 de maio de 2000 (LRF), tratou expressamente da dívida ativa em dois dispositivos, ambos sob a perspectiva do equilíbrio orçamentário (Toledo Júnior, *s. d.*). Em seu art. 13, estabelece-se a obrigação de o Poder Executivo, no prazo de trinta dias, contados da data de publicação da lei orçamentária anual, desdobrar as receitas previstas

> *em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa* (grifos nossos) (Toledo Júnior, *s. d.*, p. 9).

Toledo Júnior (*s. d.*) insere a própria atividade de cobrança da dívida ativa, judicial ou administrativa, no contexto do planejamento orçamentário proposto pela LRF, no caso o "plano de recuperação de receitas próprias". O autor ainda se refere ao art. 58 da aludida lei, que estabelece a necessidade de a prestação anual de contas demonstrar o desempenho da arrecadação, devendo o Chefe do Poder Executivo destacar "as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial (grifos nossos)". Ou seja, o Poder Executivo preverá e responderá diretamente pela gestão da dívida ativa, sob o compromisso de cobrá-la.

De acordo com o Manual de Procedimentos para a Dívida Ativa (Brasil, 2004), a formação da dívida ativa ocorre pelo percurso das etapas de inscrição, recebimento e baixa. A inscrição deve ser feita pelas Procuradorias da Fazenda Pública, em ato administrativo que certifique a ocorrência do lançamento e a exigibilidade de seu crédito, conferindo a este a presunção relativa de certeza e de liquidez. O recebimento, por sua vez, indica o pagamento, em dinheiro ou em bens, admitida ainda, na forma do art. 156 do CTN, a compensação [30] e a

[30] Há de lembrar-se que o art. 100, § 9°, da Constituição, conforme redação dada pela Emenda Constitucional n. 62, de 09 de dezembro de 2009, previu a compensação do valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, no

transação [31]. Enfim, a baixa compreende as hipóteses de recebimento, de concessão de benefício fiscal que extinga o crédito tributário e o cancelamento da inscrição, ou administrativa ou judicialmente.

Uma vez certificada a dívida ativa, seguirá para sua certidão para o ajuizamento do executivo fiscal, na forma da Lei n. 6.830/1980, ou para a cobrança extrajudicial (o que se verifica, sobretudo, com sua negociação administrativa, o protesto da CDA, sua inscrição em sistema de proteção a crédito [32]).

Segundo estudos feitos pelo Ministério da Justiça (Brasil, 2007), a cobrança judicial da dívida ativa tem abarrotado o Poder Judiciário e causado uma perda de sua capacidade de resposta às pretensões que se lhe apresentam, quer pela falta de celeridade processual, quer pelo estoque crescente de processos [33], quer, ainda, pela desvantagem econômica na propositura destas ações [34].

Em vista das dificuldades do processo da execução fiscal, as Procuradorias, sobretudo as municipais, têm envidado esforços para promover a cobrança administrativa de sua dívida ativa.

---

momento de expedição do precatório. O STF, no entanto, reconheceu sua inconstitucionalidade ao julgar as ADI n. 4.357 e n. 4.425.

[31] Contabilmente, o recebimento deve ser registrado como ativo de longo prazo (Brasil, 2004).

[32] O STF discute na ADI n. 3.786 se a terceirização da dívida ativa, para permitir sua cobrança por instituições financeiras, mas sob o deságio ao poder público ofertante, conforme permitida pela Resolução do Senado Federal n. 33, de 13 de julho de 2006, seria constitucional ou não.

[33] Enquanto nos foros locais cerca de metade das ações em tramitação corresponde a execuções fiscais, na Justiça Federal esta proporção alcança aproximadamente 36,8% (Brasil, 2007).

[34] Brasil (2007) registra um aumento médio de 20% do estoque de dívidas ativas ajuizadas antes de 2007, assim como o esforço de arrecadação, pela via do ajuizamento, limita-se a resgatar, aproximadamente, 1% do valor do estoque.

3 RENÚNCIA DE RECEITAS

Antes de formar-se como um conceito jurídico, a renúncia de receitas constitui-se fenômeno que importa à Ciência das Finanças, onde sua análise revelará seu mecanismo de diminuição de ingressos ao Erário, durante a execução do orçamento público, enquanto o Estado dispor de relativa autonomia para decidir por seu uso e de como o fará.

Contudo, não bastará compreender o mecanismo financeiro da renúncia de receitas para investigar seu sentido jurídico. Sua operação extra-orçamentária revelará a própria política fiscal adotada pelo Estado, ou para intervir no domínio econômico, visando satisfazer interesses específicos (não necessariamente públicos ou mesmo coletivos), ou para se abster, confiando ao mercado uma suposta alocação ótima de recursos.

Tampouco se pode desprezar a tendência atual de o Direito Financeiro buscar o equilíbrio fiscal, inclusive com a garantia de transparência das contas públicas e a responsabilização pessoal dos governantes que não o respeitarem, conquanto se apresente como paradigma para a conformação legal do instituto. Assim, se a correspondência entre receitas e despesas públicas é um valor consagrado pelo direito, o impacto financeiro da renúncia de receitas induzirá aspectos de sua interpretação, para mitigar a discricionariedade estatal sobre seus elementos constitutivos.

Passa-se, neste capítulo, ao exame de como ocorre a renúncia de receitas no direito brasileiro contemporâneo e de como a Administração Pública a pratica. A primeira seção resgata o instituto da renúncia em seu aspecto histórico, particularmente suas reminiscências fiscais norte-americanas e a disseminação internacional do conceito da “tax expenditure” até alcançar o direito brasileiro. Logo a seguir, examina-se a renúncia de receitas em nossa nação, tratando-se de seus impactos fiscais e de sua evolução histórica em nosso Direito Financeiro, até o regramento na LRF. Enfim, na última seção, trata-se do controle que se faz da renúncia de receitas.

3.1 A origem da renúncia de receitas e o aspecto financeiro do instituto

Na doutrina do Direito Financeiro brasileiro, grassa a divergência sobre o conceito de renúncia de receitas, tal qual consagrada a expressão no art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000 (LRF). Gasto tributário, benefício fiscal ou tributário, incentivo fiscal ou mero efeito de benefício tributário são compreensões para a diminuição de recursos financeiros ao Erário, em favor de um segmento do setor privado ou do público, que se diferenciam por aspectos particularmente destacados.

Neste trabalho, prefere-se compreender a renúncia de receitas como gasto tributário, considerando seus efeitos econômicos, mais exatamente sua função alocativa de recursos no setor privado, fora, pois, do âmbito orçamentário, embora se refira à relação jurídico-tributária, atentando para sua origem concomitante no direito norte-americano e tedesco; naquele se consagrou, doutrinariamente, sob a expressão "tax expenditure" [35], aqui incorporada por recomendação de organizações internacionais, especialmente o FMI, como se verá a seguir.

3.1.1 A "Tax Expenditure" e sua disseminação conceitual por meio das organizações internacionais

Desde a década de 70 do século passado, Alemanha e Estados Unidos da América praticavam, cada qual a seu modo, a renúncia de receitas (Villela *et al*, 2010). Na Alemanha, ainda na década de 50 do século passado, discriminava-se o subsídio direto, enquanto recursos transferidos pelo Estado à iniciativa privada, do indireto, pelo qual o Estado conferiria vantagens financeiras ao setor privado, sem a movimentação de dinheiro (Shannon, 1986). Em 1959, o orçamento incorporou um relatório contábil que previa ambos os subsídios, para ensejar a discussão da política fiscal alemã.

No início da década de 60 do século passado, a política fiscal norte-americana primava pelo equilíbrio, incumbindo-se de aumentar as receitas sempre que as despesas, sobretudo aquelas relacionadas à proteção social, pressionavam o governo. Com Kennedy, esta política aconteceu com a ocorrência de déficits orçamentários – ainda que temporários – que visavam

[35] Nóbrega (2010, p. 19) sugere que a própria divergência doutrinária no Brasil decorra da expressão do instituto no direito norte-americano. "Tax" informaria "dinheiro entrando nos cofres públicos", a arrecadação de recursos pelo Estado, enquanto "expenditure" designaria a saída destes recursos, via despesa.

promover um crescimento da economia. Esta tendência manteve-se no governo seguinte, embora os ciclos deficitários fossem cada vez mais constantes e severos nos resultados das contas públicas.

Nos Estados Unidos, a renúncia de receitas surge como conceito teórico em 1967. Stanley Surrey, que ocupava o cargo de Secretário-assistente de Política Tributária do Tesouro norte-americano, propôs que a renúncia feita pelo Estado à arrecadação de suas receitas fosse compreendida como gasto tributário ou, de acordo com sua terminologia, como "tax expenditure", conquanto se reportasse a um aspecto não considerado no tratamento orçamentário das despesas; assim,

> *O aspecto não considerado – e isso se reflete em todas as discussões sobre gastos – diz respeito às despesas governamentais realizadas por meio do sistema tributário. Num primeiro momento, essa frase - despesas governamentais realizadas por meio do sistema tributário – parece quase sem sentido. Um sistema tributário presumivelmente se preocupa com a arrecadação de receitas, e não com o gasto de fundos. Mas uma análise mais aprofundada do nosso sistema tributário atual revelaria uma verdadeira substância para a frase. Por intermédio de desvios deliberados de conceitos aceitos de renda líquida e por meio de várias isenções, deduções e créditos especiais, o nosso sistema tributário opera para afetar a economia privada em formas que são usualmente realizadas por despesas (orçamentárias) – de modo a produzir um sistema de gastos traduzidos em linguagem tributária. (...) Os orçamentos do Departamento do Comércio e do Departamento dos Transportes contêm itens explícitos para as despesas assumidas em razão de programas federais de auxílio aos negócios. Mas não há itens explícitos para os grandiosos montantes, alcançando mais do que $1 bilhão, gastos por meio do sistema tributário, seja na forma de uma redução tributária, incentivos, ou assistência para uma variedade de atividades comerciais (...) A ausência de indicações no orçamento para esses gastos tributários – a falta de uma contabilização completa para o nosso sistema tributário – possui várias facetas. Para começar, ela reduz a compreensão pública de segmentos significativos de nossas políticas tributárias. Em sua maioria, não há itens explícitos nas estatísticas de renda da Receita Federal delineando esses gastos, de forma que, na ausência de estudos especiais, os montantes envolvidos são simplesmente inacessíveis. De fato, muitos desses programas de 'gastos tributários' não podem ser localizados no Código Tributário, de modo que, ao contrário dos programas de despesas diretas em que os*

caminhos orçamentários estão relativamente bem dispostos, as trilhas dos 'gastos tributários' estão muitas vezes obscuramente definidas (tradução extraída de Franco, 2014, p. 98-99).

De acordo com Franco (2014), o próprio Surrey veio a destacar a "tax expenditure" por sua repercussão quantitativa nas contas públicas, haja vista o desequilíbrio fiscal que se desejava resolver e que era impactado pelos gastos tributários concedidos pelo Estado. Evidenciava-se que tais gastos eram, na verdade, benefícios financeiros concedidos pelo Estado e que repercutiam economicamente da mesma forma que as despesas orçamentárias diretas, com a diferença meramente formal de que não constavam da legislação orçamentária e, assim, não eram periodicamente apreciados e avaliados pelo Poder Legislativo.

Houve, de acordo com Franco (2014), algumas condições fiscais que determinaram o surgimento da "tax expenditure". Em meados da década de 60 do século passado, os Estados Unidos da América passavam por uma crise fiscal que ameaçava o crescimento da inflação: internamente, os gastos sociais pressionavam o governo, sobretudo para combater o desemprego crescente. Externamente, os custos da Guerra do Vietnã mantinham-se altos, sacrificando muitas vidas e importantes receitas públicas.

Em 1968, o Presidente Lyndon Johnson encaminhou ao Congresso uma proposta de aumento da alíquota do imposto de renda em 10% (dez por cento), para enfrentar o desafio de equilibrar as contas públicas. Ao apreciar a proposta governamental, o Congresso condicionou a aprovação desta medida ao acompanhamento de algumas precauções à austeridade fiscal, como, por exemplo, a redução das despesas públicas e a previsão de teto para as categorias de despesa orçamentária. Anuída a recomendação parlamentar, aprovou-se, pois, o "Revenue and Expenditure Control Act", de 1968.

Em 1969, o Poder Executivo norte-americano identificou a repercussão econômica dos benefícios tributários que eram concedidos, quando o Secretário do Tesouro apresentou seu relatório e um orçamento de gastos tributários, o denominado "The Tax Expenditure Budget", no qual estes benefícios são categorizados segundo as funções de despesa orçamentária, embora relativos apenas ao imposto de renda [36]. E, mesmo assim, percebeu-se a dimensão destes gastos: alcançaram a cifra de US$ 45 bilhões, em 1968; e, em 1973, entre US$ 60 e

[36] Por se referir apenas ao imposto sobre a renda, a "tax expenditure" foi inicialmente compreendida, no Relatório do Tesouro, como um desvio deliberado pelo governo sobre o conceito de renda, os padrões contábeis corporativos e a estrutura básica do imposto.

US$ 65 bilhões. Em muitos casos, os gastos possuíam um valor superior às próprias despesas orçamentárias.

O controle parlamentar proporcionado por um orçamento de gastos tributários culminou, em 1974, na aprovação do "Congressional Budget and Impoundment Control Act", que passou a determinar a integração de um orçamento de gastos tributários na proposta de lei orçamentária anual. Neste ato, também se adotou um conceito legal para gastos tributários, como sendo

> *aquelas perdas de receita atribuíveis aos dispositivos das leis tributárias federais que permitem uma especial exclusão, isenção ou dedução do rendimento bruto ou que oferecem um especial crédito, alíquota preferencial, ou um diferimento da obrigação tributária* (Franco, 2014, p. 102).

A "tax expenditure", pois, excepciona o sistema tributário, na medida em que constitui um mecanismo de benefício ao contribuinte, dentro de sua própria estrutura de arrecadação. Surrey e McDaniel (1976), neste aspecto, afirmam existir uma estrutura básica de tributação, a compreender a própria hipótese de incidência do tributo e seus respectivos "desvios", ou melhor, os mecanismos de incentivo governamental a seu contribuinte, sob condições especialmente previstas para alcançar objetivos estatais. Aqui se situam os gastos tributários [37].

Além do desvio da estrutura básica de tributação, como destaca Franco (2014), Surrey também defende uma segunda compreensão da "tax expenditure", conquanto se apresente como um mecanismo de realização de objetivos sociais e econômicos desejáveis. Neste sentido, a previsão de um orçamento de gastos tributários permitiria identificá-los formalmente, mas sua efetiva natureza demandaria uma investigação de seu potencial efeito distributivo entre a população. Ou melhor: se haveria equidade nos gastos tributários, uma vez somados às despesas orçamentárias, quanto à satisfação das necessidades públicas pelo Estado.

A partir destas experiências, desde a década de 80 do século passado, o FMI, o Banco Mundial e a OCDE passaram a estimular o tratamento dos gastos tributários pelas nações, através de orientações e recomendações de "boas práticas", embora viessem a apresentar o

[37] Bittker (1989) critica este critério, na medida em que esta estrutura básica seria invariavelmente definida pelo arbítrio da própria Fazenda Pública.

instituto a partir de sua experimentação nos Estados mais desenvolvidos, sem se preocupar com a necessidade de o gasto tributário de cada nação depender de elementos políticos, sociais, culturais, econômicos que lhe sejam próprios [38].

Como se verá nas seções seguintes, a ideia do beneficiamento tributário sempre esteve presente no Brasil, embora somente se evidenciasse a "tax expenditure" após ser promulgada a Constituição de 1988. Antes, contudo, de analisar-se seu tratamento no direito brasileiro, cumpre destacar sua natureza político-fiscal.

3.2 A natureza político-fiscal do gasto tributário

Como visto na seção anterior, a "tax expenditure" surgiu em meio às críticas do próprio Tesouro dos Estados Unidos quanto ao volume de recursos mantidos no setor privado por inércia da Administração Fazendária, a título de atender a certos objetivos do Estado. Após sua dispersão internacional, observa-se uma tendência generalizada de aumento do volume de gastos tributários, suscitando o questionamento aos governos se seria preferível mantê-los, alocando recursos na iniciativa privada para satisfazer determinadas necessidades públicas, a obrigar o Estado a gastar diretamente em ações e políticas públicas que as possam atender.

A opção feita por governos pela manutenção dos gastos tributários – ao invés de contrair despesas orçamentárias diretas – não produziu, contudo, os efeitos distributivos esperados, tampouco promoveu justiça tributária, haja vista que, só nos Estados Unidos, aqueles contribuintes melhor posicionados economicamente foram os mais beneficiados pela "tax expenditure" [39]. No Brasil, como relata Pureza (2007), a falta de mecanismos de controle

---

[38] Franco (2014) chega a criticar o novo entendimento teórico do próprio Surrey, que, juntamente com Maktouf, passaria a identificar o gasto tributário como mera ferramenta contábil, ao invés de importante mecanismo de política fiscal.

[39] "A classe superior dos 1,4% de contribuintes, com renda bruta expandida de US$50,000 ou mais, recebeu entre 66,7% e 80% dos gastos tributários para recursos naturais; 85,4% dos gastos tributários resultantes das isenções sobre os juros pagos pelos títulos das dívidas estaduais e locais; 87% das receitas decorrentes de títulos de desenvolvimento industrial com isenção fiscal, emitidos para fins de controle da poluição; 86,3% dos gastos tributários envolvidos com títulos de desenvolvimento industrial, em geral; 75,6% dos gastos tributários para arrendamento habitacional; 60% dos benefícios derivados do sistema de Faixas de Depreciação de Ativos (FDA); 73,3% das receitas envolvidas com as deduções fiscais das contribuições de caridade para educação; 58,8% das receitas decorrentes das deduções fiscais das contribuições de caridade para saúde; 43,2% das receitas relacionadas a deduções fiscais para outros tipos de contribuições; 67,7% dos gastos tributários resultantes do

dos gastos tributários, quer por sua deficiência no nível federal de governo, quer pela inexistência em níveis subnacionais, não permite identificar a repercussão sócio-econômica dos benefícios tributários, apesar do indicativo do aumento nominal de seu volume ao longo dos últimos anos.

Por esta razão, Franco (2014, p. 200) sustenta que o gasto tributário corresponderia a um mecanismo iníquo de política fiscal, na medida em que consolida desajustes econômicos e sociais, ao invés de alcançar efeitos distributivos de riqueza. Tratando dos dados de arrecadação federal, o autor relata seu efeito benéfico nas regiões mais prósperas da nação e ainda, refere-se à desoneração de produtos da cesta básica, que "não têm propiciado aos estratos economicamente mais fracos da população brasileira acréscimos de renda, tampouco avanços no efetivo exercício do direito social à alimentação".

Estas distorções no uso de gastos tributários também foram identificadas por Almeida (2000). O autor critica a eficiência na alocação de recursos públicos no setor privado, sob a alegada inaptidão gerencial do Estado. Sustenta, pelo contrário, que as atividades incentivadas pelos benefícios tributários podem ser realizadas diretamente pelo Estado, mesmo dispensando maiores controles administrativos, assim como há aquelas executadas pela iniciativa privada que se caracterizam pela inefetividade [40].

Além disso, Almeida (2000, p. 59) destaca que estes gastos acabam por manter a carga tributária nominal em patamares altos, a fim de permitir uma compensação pela perda de receitas, porque "aqueles que não são beneficiados por concessões fiscais do governo ainda têm que arcar com os encargos daqueles que foram aquinhoados com gastos tributários".

E, segundo Nóbrega (2010), os gastos tributários ainda contribuem para o acirramento da guerra fiscal entre os entes da federação, ao serem utilizados como fatores de atração de investimento privado, o que, por si, acaba por agravar as distorções existentes entre as regiões da nação quanto à instalação das atividades produtivas.

Apesar de os efeitos econômicos dos gastos tributários nem sempre corresponderem aos parâmetros de justiça em sua exação, ao renunciar à arrecadação de suas receitas, os

---

tratamento fiscal preferencial dos ganhos de capital; e 100% dos benefícios do imposto máximo sobre renda auferida (Surrey e McDaniel, 1979, p. 255)".

[40] O autor menciona duas experiências frustradas que foram custeadas por gastos tributários: o incentivo à empresa rural, no âmbito do FINOR, que se voltou prioritariamente às grandes propriedades nordestinas; e a política de reflorestamento na Amazônia, sob o programa do FINAM, que acabou por subsidiar o próprio desmatamento nesta região.

governos preferem que determinadas riquezas mantenham-se alocadas no setor privado, para atender às finalidades de beneficiar diretamente um setor produtivo, de estimular o desenvolvimento de uma região, de fortalecer uma política pública ou ainda de favorecer especificamente algum contribuinte (Nóbrega, 2010) [41]. Esta política econômica, pela qual o Estado fomenta o setor privado, encontra guarida entre a ideologia adotada na Constituição de 1988, sobretudo na perspectiva pluralista que o Texto consagra, desde que seja assegurado um parâmetro de justiça na atividade tributária, expresso pela igualdade de tratamento entre contribuintes, e que seja voltado ao desenvolvimento nacional.

O objetivo de beneficiar diretamente um setor produtivo ocorre para atender a um segmento econômico especialmente protegido pelo Estado, sobretudo por meio de tributos extrafiscais, como a desoneração do IPI para a produção de automóveis (Porsse e Madruga (*s. d.*) indicam, de fato, o efeito benéfico a esta indústria e sua respectiva cadeia de valor, mormente não tenha havido repercussão distributiva de riqueza).

Se o gasto tributário ocorrer a título de estímulo ao desenvolvimento de uma região, o Estado empregaria mecanismos tributários para promover o incremento econômico regional, proporcionado pelo beneficiamento fiscal de empreendimentos que se instalem em localidades onde se ressente a falta de atividade produtiva, a exemplo do que ocorre com o FINOR, o FINAM, o FUNRES e, muito especialmente, a ZFM (Almeida, 2000).

O gasto tributário pode fortalecer uma política pública, se vier a "compensar ações complementares às funções típicas de Estado, desenvolvidas por entidades civis (Pureza, 2007, p. 08)", como acontece no imposto de renda, relativamente à dedução de gastos com saúde. Sayd (2003), contudo, evidencia o efeito regressivo destas deduções, reportando-se à renúncia fiscal:

Tabela 7 – Participação relativa da renúncia fiscal motivada pelas deduções com despesas em saúde por faixa de renda – IRPF 1999

Faixa de renda anual (R$ mil)	Renúncia fiscal com despesas em saúde		Total das Deduções com Despesas em Saúde	
	R$	%	R$	%
0-12	0,0	0,0	305.426.345,06	100,00

[41] Simonsen (1974, p. 2), tratando de incentivos fiscais, relaciona sua concessão aos objetivos de estimular-se o desenvolvimento de regiões ou de setores específicos de atividade; ou estimular o mercado de capitais e a abertura de capital das empresas; ou de fomentar as exportações.

12-18	83.909.465,17	10,37	809.424.337,19	100,00
18-24	184.324.354,01	15,00	1.228.829.026,76	100,00
24-30	156.141.427,42	15,00	1.040.942.849,48	100,00
30-36	236.180.217,07	27,29	865.523.053,63	100,00
36-48	350.661.500,54	27,50	1.275.132.729,22	100,00
48-60	241.469.107,20	26,48	911.826.756,09	100,00
60-72	181.942.384,71	27,50	661.608.671,66	100,00
72-96	208.144.047,11	27,50	756.887.444,02	100,00
96-120	112.152.910,09	27,50	407.828.763,95	100,00
Mais de 120	176.310.251,67	27,50	641.128.187,88	100,00
Total	1.931.235.664,98	21,69	8.904.558.164,95	100,00

Fonte: Sayd, P.D. (2003)

Não obstante os gastos tributários que financiariam a saúde pública caracterizarem-se por sua inequidade, quer pelo beneficiamento às famílias que menos precisariam de um auxílio estatal, quer pelo ônus que importam em relação ao escasso orçamento de despesas, Andreazzi e Ocké-Reis (2007) ponderam para a necessidade de uma eventual diminuição ou supressão destes gastos acompanhar-se de outras medidas de política fiscal, para efeito de garantir-se o financiamento da saúde pública com a necessária equidade.

Por fim, o favorecimento de determinados contribuintes revela os objetivos de estabelecer-se um tratamento diferenciado para grupos sociais especialmente vulneráreis, a exemplo de isenções tributárias para aquisição de moradia, ou que tenham sua atividade especialmente fomentada, como micro e pequenas empresas, ou, ainda, para induzir certas condutas, como o investimento em poupança (por sua não tributação no imposto de renda).

3.3 Impactos fiscais da renúncia de receitas decorrentes de gastos tributários no Brasil

Muito embora a teorização financeira acerca dos gastos tributários seja relativamente recente, observa-se que sua ocorrência tem sido cada vez maior e com impactos fiscais extremamente relevantes, ainda que haja restrições legais à sua prática. Nos Estados Unidos, onde surgiu,

> *o volume de receitas comprometidas pelos gastos tributários expandiu-se, vertiginosamente: o número de itens presentes no orçamento de gastos tributários saltou de 67, em 1974, para 146, em 2004, superando os 700 bilhões de dólares (*'U.S. Government Accountability Office'*, 2005); em 2011, 1 trilhão de dólares foi 'gasto' pelo governo norte-americano, mediante a administração desses instrumentos de despesa pública, de acordo com as estimativas mais recentes apresentadas pelo Departamento do Tesouro* (Franco, 2014, p. 117).

No Brasil, a aferição dos gastos tributários faz-se a partir do "Demonstrativo de Gastos Tributários – DGT", que vem registrando sucessivos acréscimos. Almeida (2000) evidencia o impacto da concessão de benefícios tributários sobre a receita e o PIB, ao longo dos últimos anos. Compare-se:

Tabela 8 – Evolução dos benefícios tributários

Exercício	Total estimado	% Receita	% PIB
1989	949.032,60 (1)	21,57	1,56
1990	6.938.867,00 (2)	21,80	1,45
1991	387.969.283,00 (3)	23,08	1,25
1992	2.014.902.939,00 (3)	26,60	1,88
1993	9.749.650.046,00 (3)	17,84	1,13
1994	3.400.000,00 (4)	11,25	1,35
1995	7.039.370,00	11,45	1,33
1996	20.762.821,00	25,91	3,22
1997	15.367.615,00	14,55	1,84
1998	17.279.529,00	14,07	1,85
1999	15.530.076,00	11,96	1,69
2000	16.963.231,00	11,47	1,58

(1) CZ$ Milhões - preços de junho/88. (2) NCZ$ Milhares - preços de maio/89. (3) CR$ Milhares. (4) R$ Milhares, a partir de 1994.

Carvalho Júnior (2012) destaca que o montante de receitas renunciadas em 2011, por força de gastos tributários, somente pelo governo federal do Brasil, cresceu 48,6% em relação ao exercício de 2007 e 11,7%, comparada a 2010. Veja-se o quadro abaixo:

Tabela 9 – Renúncias Tributárias e Tributárias-Previdenciárias (R$ milhões)

	2007	2008	2009	2010	2011
Renúncias tributárias	88.628,9	99.494,2	100.991,6	118.744,3	132.572,4
Renúncias previdenciárias	14.043,7	15.558,0	17.044,3	17.932,0	20.028,7
Total	102.672,6	115.052,2	118.035,9	136.676,3	152.601,1

Fontes: Receita Federal do Brasil e TCU – Relatório sobre as Contas de Governo da República/2011 (adaptado de Carvalho Júnior, 2012).

Franco (2014), embora aluda a gastos ao invés de benefícios tributários, acrescenta com os indicativos mais recentes:

> *em 2010, correspondiam a 3,2% do Produto Interno Bruto (PIB) e 20,34% da receita administrada pela Secretaria da Receita Federal, passaram a representar, em 2014, 4,76% do PIB e 23,06% da arrecadação de receitas tributárias, totalizando quase 250 bilhões de reais* (Franco, 2014, p. 151).

Enfim, o "Demonstrativo de Gastos Tributários" para o exercício de 2013 (Brasil, 2013) registra a mesma tendência de acréscimo:

> *O gasto tributário para o ano de 2013 foi estimado em R$ 170.015,96 milhões, representando 3,42% do Produto Interno Bruto e 21,66% das receitas administradas pela RFB. Esse valor representa, nominalmente, um crescimento de 16,4% em relação ao ano anterior.*
>
> *(...) Quanto aos efeitos regionais da renúncia tributária, verifica-se que as regiões Sudeste e Norte obtiveram as maiores participações dos benefícios, com 48,7% e 16,9%, respectivamente.*
>
> *Comparando-se a renúncia tributária estimada por região com a respectiva arrecadação prevista, para o ano de 2013, verifica-se que a Região Sudeste possui uma renúncia tributária de apenas 15,8% de sua arrecadação. As regiões Norte e Nordeste, menos desenvolvidas do país, possuem os maiores percentuais de participação da renúncia em relação as suas respectivas arrecadações, com 165% e 43,6% respectivamente.*
>
> *Sob a ótica orçamentária, no exercício de 2013, a previsão dos gastos tributários apontou uma concentração de 76,9% do valor dos gastos em 5 funções orçamentárias de governo, são elas: Comércio e Serviço com 28,9%; Indústria com 17,3%; Saúde com 12,3%; Trabalho com 10,6%; e Agricultura com 7,7%* (Brasil, 2013, p. 104-105).

No DGT de 2013, percebem-se dois fenômenos que ilustram o fato de os gastos tributários no Brasil não serem utilizados com uma perspectiva econômica distributiva. O primeiro refere-se à sua concentração: aqui os gastos tributários encontram-se concentrados nas regiões Sudeste, ainda que pouco represente de suas receitas arrecadadas, e Norte, em razão da ZFM. O segundo decorre de sua crescente evolução nos últimos anos, mas sob a mesma tendência de concentração regional.

Por outro lado, os maiores volumes de gastos referem-se ao incentivo a atividades produtivas e políticas públicas (comércio e serviço, com 28,9%; indústria, com 17,3%; saúde, com 12,3%; trabalho, com 10,6%; e agricultura, com 7,7%), indicando o beneficiamento da iniciativa privada preferencialmente aos grupos sociais vulneráveis (a exemplo da assistência social, com 4,68%; habitação, com 4,41%; transporte, com 1,41%; cultura, com 0,93%; direitos da cidadania, com 0,42%; e gestão ambiental, com 0,08%), que são atendidos pelas despesas diretas do governo [42].

As distorções dos gastos tributários, como alude Almeida (2000), conferem, pois, com o DGT de 2013, no que se refere a seu montante e a seu efeito concentrador de riqueza, não obstante seja compreensível – mas não constitucionalmente justificável, à luz do princípio da economicidade – seu uso como instrumento de política fiscal por parte dos Estados, sobretudo pela "discricionariedade" que passam a dispor sobre sua gestão, à margem de rigoroso controle externo. Como se verá adiante, este fenômeno ocorre, com as devidas proporções, em nível local, com uma prática de renúncia "tácita" de receitas públicas.

3.4 Tratamento da renúncia de receitas no Brasil

A renúncia de receita como gasto tributário vem sendo tratada no direito brasileiro desde a Constituição de 1988, por leis de diretrizes orçamentárias da União e, mais recentemente, pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Antes, entretanto, a perda de receita pública como efeito da concessão de incentivos fiscais já era praticada desde os tempos de

[42] Observe-se, a partir do DGT de 2013, que o volume de gastos tributários com o incentivo às atividades produtivas e às políticas públicas supramencionadas alcança o valor de R$ 130.807.178.473,00. De acordo com a lei orçamentária de 2013 (Lei n. 12.798, de 04 de abril de 2013), a educação foi contemplada com uma rubrica de R$ 64.764.649.502,00 e a saúde, com o valor estimado de R$ 92.296.122.428,00.

colônia, sem que fosse tecnicamente compreendida como despesa indireta do Estado, decorrente do funcionamento de seu próprio sistema tributário.

3.4.1 Histórico da renúncia de receitas no Brasil

A prática da renúncia de receitas no Brasil remonta aos tempos coloniais. Franco (2014) destaca a isenção conferida pelo Regimento Real da Coroa Portuguesa de 1548 à indústria naval aqui instalada, assim como os benefícios à produção do açúcar, entre os séculos XVI e XVII, como primeiros incentivos que importavam perda de arrecadação.

Embora as Constituições de 1824 e 1891 nada dispusessem a respeito, a Constituição de 1934 previra em seu art. 50, § 2°, a discriminação por dotações de todo o orçamento, de modo a impedir ao Chefe do Poder Executivo qualquer liberalidade na execução do orçamento. Ou melhor, caso desejasse dispor de receita, dispondo dela por meio de renúncia, seria previamente necessária a anuência legislativa.

No início do século XX, aparecem incentivos tributários com vistas ao incremento da atividade produtiva: a Lei n. 2.049, de 31 de dezembro de 1908, quanto à produção do trigo; e o Decreto n. 2.453-A, de 05 de janeiro de 1912, relativamente à extração da borracha.

A Constituição de 1937, entretanto, estabeleceu em seus arts. 68 e 69 a autonomia do Chefe do Poder Executivo para gerir a execução do orçamento, desde que respeitadas as dotações globais da peça aprovada pelo Poder Legislativo. No Texto de 1937, Vargas propôs que o orçamento se fizesse por dotações globalizadas, referidas a cada unidade orçamentária; o desdobramento destas dotações, por sua vez, não compunha a lei de orçamento que era apreciada pelos parlamentares, de forma que, dentro de cada dotação, conferia-se à Fazenda Pública plena autonomia gerencial.

A Constituição de 1946 restauraria o controle legislativo do orçamento, como previsto na Constituição de 1934, determinando que a lei orçamentária discriminasse todas as receitas e todas as despesas em dotações específicas e ainda proibiu qualquer alteração delas sem que houvesse aprovação prévia do Poder Legislativo (seu art. 75 vedava expressamente o estorno de verbas, a concessão de créditos ilimitados e a abertura de crédito especial).

Diante do intenso processo de industrialização e da política de substituição de importações, houve o empenho do governo federal em prol do desenvolvimento das regiões norte e nordeste. Surge, então, a SPVEA, criada pela Lei n. 1.806, de 06 de janeiro de 1953, posteriormente substituída pela SUDAM, por força da Lei n. 5.173, de 27 de outubro de 1966, e a SUDENE, criada pela Lei n. 3.692, de 15 de dezembro de 1959. Em seu contexto, estas Superintendências administrariam as isenções fiscais concedidas para os contribuintes que investissem em suas regiões, a exemplo do que aconteceria com a ZFM, criada pelo Decreto-lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967.

Precedeu a promulgação da Constituição de 1967 a edição da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que trata de normas gerais de direito financeiro e determina a discriminação da lei orçamentária em dotações. Embora o novo texto constitucional não dispusesse expressamente a respeito da autonomia gerencial das verbas do orçamento, deixou implícito, em várias de suas passagens (arts. 64 e 65, § 1°), a opção pela especificidade das dotações para receitas e despesas, sujeitando-a à aprovação legislativa, inclusive para transposição de recursos de uma dotação para outra.

A Constituição de 1988 manteve as disposições de sua predecessora, discriminando as dotações e vedando a transposição de recursos, sem prévia autorização legislativa (art. 167, V e VII), adotando-se as especificações por categoria econômica e por fonte, conforme estabelecidas pela Lei n. 4.320/64. Inovou, contudo, ao prever expressamente a necessidade de o orçamento informar sobre os efeitos dos benefícios fiscais. Eis a redação do dispositivo:

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

(...)

§ 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.

O § 6º do art. 165 da Constituição orientaria, logo a seguir, a legislação orçamentária: a LDO, que passaria a mencionar o controle de gastos tributários, e a LOA, que incluiria um DGT.

Ainda constou do novo Texto Constitucional, o art. 41 de seu ADCT, para prever a revisão de todos os incentivos fiscais setoriais vigentes à época no prazo de até dois anos, sob

pena de sua revogação, se não se confirmassem por lei. Para este efeito, em nível federal, aprovou-se a Lei n. 8.408, de 08 de janeiro de 1992.

A proposta constitucional de evidenciarem-se os gastos tributários, enfim, foi efetivamente incorporada pela legislação orçamentária. Em 1990 e 1991, as LDO previram a redução destes gastos e, desde 1990, tais leis de diretrizes condicionaram a criação de novos benefícios que importassem a renúncia de receitas à indicação de medidas compensatórias nas despesas. A LOA passaria a incorporar o DBT, que foi substituído, entre 2004 e 2008, pelo "Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)", atendendo ao disposto no § 6º do art. 165 da Constituição.

Em 1996, a Secretaria da Receita Federal apresentou um conceito de benefício tributário que desenvolveu por sua atividade de elaboração do DBT, para indicar toda desoneração que, cumulativamente, pudesse reduzir a arrecadação, aumentasse a disponibilidade do contribuinte e excetuasse o sistema tributário. Em 2003, este conceito foi revisto, naquilo que Franco (2014) identifica como uma conformação do Brasil às boas práticas ditadas pelo FMI, ou seja, uma imposição do neoliberalismo de regulação. Assim, os gastos tributários seriam compreendidos como

> *gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região* (SRF, 2003, p. 12-13).

Segundo Pureza (2007), o detalhamento orçamentário dos gastos tributários corresponde à recomendação feita pelo FMI, na medida em que o conceito estabelecido pela SRF os classificaria por função orçamentária, por tipo de receita e por modalidade de benefício, como constaria das boas práticas ditadas por esta organização internacional.

Em relação ao controle dos gastos, o conceito utilizado pela SRF revelaria sua preocupação com sua expressão financeira, pois

Verifica-se que os Gastos Tributários relacionados representam 8,64% a menos que os Benefícios Tributários constantes no DBT 2003. Destaca-se a não inclusão entre os Gastos Tributários de parte dos rendimentos isentos e não tributáveis e a dedução para dependentes do IRPF e as rubricas Lojas Francas e Bagagem Acompanhada do Imposto de Importação e do IPI – Vinculado. [...] Na conceituação de Gastos Tributários, estes representam 9,72% da receita administrada pela SRF e 1,55% do PIB em 2003. Neste mesmo ano, os Benefícios Tributários representaram 10,64% e 1,70% respectivamente. A diferença entre os dois conceitos é de 0,92% da receita administrada da SRF e 0,15% do PIB (SRF, 2003, p. 14).

E, apesar da deficiência na nomenclatura utilizada, na LDO de 2004 (Lei n. 10.707, de 30 de julho de 2003), o conceito da SRF foi "normatizado" com a seguinte redação:

Art. 91. São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins do art. 8º, VI, e do art. 90 desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visam atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

O conceito de gasto propriamente tributário viria a ser incorporado na LDO de 2013, via emenda parlamentar, se não restasse vetado. A redação do § 2° de seu art. 91 seria:

Art. 91. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

§ 2°. É considerado benefício de natureza tributária, ou gasto tributário, a desoneração legal de tributo, que excepcione a legislação de referência e conceda tratamento preferencial ou diferenciado a determinado grupo de contribuintes, setor ou região, para o alcance de objetivo econômico, social, cultural, científico ou administrativo.

A par do tratamento da renúncia de receitas a título de gasto tributário na legislação orçamentária, a Lei de Responsabilidade Fiscal previu expressamente o instituto, numa perspectiva de controle de sua gestão com vistas ao equilíbrio fiscal. Todavia, a renúncia deve

cair no contexto da legislação planejadora, a fim de efetivar a Constituição, como se verá na seção seguinte.

3.4.2 A renúncia de receitas na Lei de Responsabilidade Fiscal

Como visto anteriormente, a renúncia de receitas, sob os auspícios do princípio do equilíbrio fiscal (no caso entre a arrecadação de receitas públicas e a efetivação de gastos tributários indiretos), estruturou-se normativamente no Brasil, a partir da proposta neoliberal de regulação, por influência das agências internacionais. Enquanto instituto jurídico, as condições de sua validade são dispostas na LRF, que sobre ele versa em seu art. 14, com a seguinte redação:

> *Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:*
>
> *I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;*
>
> *II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no* caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.*
>
> *§ 1°. 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.*
>
> *§ 2°. 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.*

§ 3°. O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal começa por desafiar o intérprete quanto à natureza da renúncia de receitas. Como destaca Viol (*s. d.*), a definição de renúncia de receitas adotada pela RFB e acolhida na legislação orçamentária federal identifica-se com os gastos tributários, por implicar a perda de arrecadação ao mesmo tempo em que há o beneficiamento do setor privado. Esta interpretação coaduna-se com o entendimento majoritário da renúncia, inclusive para se compreender o art. 14 da LRF, sendo defendida por, entre outros, Almeida (2000), Pureza (2007), Nóbrega (2010) e Franco (2014).

Por outro lado, Henriques (2009), Caribé (2002) e Grupenmacher (2001), ao interpretarem o art. 14 da LRF, entendem que, neste dispositivo, a renúncia de receita há de ser entendida como um efeito financeiro do gasto tributário, com este não se confundindo. Há, segundo Henriques (2009), uma discrepância entre o enunciado do *caput* e do § 1° do art. 14 da LRF. Enquanto aquele expressamente define a renúncia de receita como efeito da "concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária", este menciona a renúncia como um gênero em que se compreenderiam "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".

Não obstante a acuidade destes autores, seu entendimento desconsidera os elementos conceituais do gasto tributário, tal como concebido desde sua origem norte-americana: sua correspondência à perda de arrecadação em si mesma, com a concessão de vantagem econômica ao setor privado. Ou seja, o efeito financeiro da renúncia de receita, da perda de receita, é constitutivo do próprio conceito de gasto tributário, permitindo, enfim, a identificação jurídica de ambos.

O gasto tributário ou, enfim, a renúncia de receita particulariza-se, no vigente direito brasileiro, por sua previsibilidade na legislação orçamentária (no caso, a lei de diretrizes

orçamentárias) e sua execução à margem do orçamento em si, muito embora, por definição, seja substituível por despesas orçamentárias diretas.

A LRF estabeleceu rígido controle sobre a renúncia de receita. Além de condições fiscais específicas, que serão analisadas a seguir, passou a exigir que todo gasto tributário seja aprovado por lei. Há, aqui, uma severa crítica, iniciada por Grupenmacher (2001) e seguida por Carrazza (2002) e Caribé (2002), no sentido de os incisos I e II do art. 14 da LRF aplicarem-se apenas à União, em deferência ao princípio federativo; neste sentido, tanto das condições de aprovação, como o ato de criação de gasto tributário, observam a distribuição constitucional de competências para a arrecadação. Contrariamente, Costa (2011) entende que todas as condições fiscais estabelecidas no art. 14 da LRF seriam aplicáveis a todos os entes federados, não só à União, mesmo porque não haveria qualquer restrição a esta aplicação. E, de fato, aderimos a este entendimento, haja vista que as cautelas fiscais estabelecidas no *caput* do art. 14 da LRF não se referem apenas a renúncia de receitas da competência federal, mas de todas as unidades subnacionais.

3.4.2.1 Anistia

O art. 14, § 1°, da LRF adota uma enumeração de benefícios tributários, incluindo a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a alteração de alíquota ou modificação de sua base de cálculo que implique a redução discriminada de tributos ou contribuições. Este rol, contudo, não seria taxativo, em vista da cláusula de abertura inscrita no dispositivo, que os relaciona a quaisquer vantagens concedidas a contribuintes.

Embora a anistia esteja prevista no art. 175 do CTN como modalidade de exclusão do crédito tributário, Amaro (2012) adverte para sua compreensão como causa de extinção da punibilidade de infração, de modo a afastar a sanção cominada ao ato ilícito.

A se perdoar o ilícito tributário, o Estado deixa de arrecadar o valor resultante da aplicação de sanções pecuniárias, abdicando, enfim, de recursos. Por esta razão, o § 1° do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal exige que a anistia ocorra somente por lei, demonstrando-se seus impactos fiscais e as respectivas medidas de compensação da perda de receita.

A concessão da anistia possui alguns efeitos positivos, na visão de Lobato e Somavilla (2009), porque pode antecipar o recebimento de valores que se caracterizariam como de difícil cobrança e pode facilitar o pagamento, inclusive por aqueles cuja solvabilidade seja questionável ou frágil. Por outro lado, os autores apontam para seus efeitos perversos: o estímulo à sonegação, com o consequente desestímulo à adimplência, sobretudo se a anistia for concedida regularmente; e o tratamento injusto àqueles contribuintes que, porventura morosos no pagamento de tributo, tenham quitado suas obrigações com os encargos moratórios que foram objeto de anistia.

3.4.2.2 Remissão

Pela remissão, o Estado dispensa o contribuinte de cumprir suas obrigações tributárias, eximindo-o do pagamento. Amaro (2012) assim descreve a remissão:

> *A remissão (perdão de débito), tratada nos arts. 385 e seguintes do Código Civil de 2002, é disciplinada, no plano fiscal, pelo art. 172 do Código Tributário Nacional, que arrola as várias situações em que a lei pode autorizá-la. Mais uma vez, não se trata de providência que fique a critério da autoridade administrativa. Esta deve cingir-se aos motivos legais que ensejam o perdão: situação econômica do sujeito passivo; erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; diminuta importância do crédito tributário; considerações de equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, e condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante (art. 172, I a VI). O despacho concessivo da remissão não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155 (art. 172, parágrafo único). A lei pode, igualmente, determinar a remissão sem necessidade de reconhecimento por ato da autoridade. Por sua vez, o legislador submete-se às limitações impostas pela Constituição, no § 6° do art. 150 (com a redação da EC n. 3/93) e no § 11 do art. 195 (acrescido pela EC n. 20/98)* (Amaro, 2012, p. 416).

Paulo de Barros Carvalho (1991), por sua vez, diferencia a remissão da anistia, destacando seu efeito retroativo à constituição do crédito tributário:

Anistia fiscal é o perdão de falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa. As duas proporções semânticas do vocabulário anistia oferecem matéria de relevo para o Direito Penal, razão porque os penalistas designam anistia o perdão do delito e o indulto o perdão da pena cominada para o crime. Voltando-se para apagar o ilícito tributário ou a penalidade inflingida ao autor da ilicitude, o instituto da anistia traz em si indiscutível caráter retroativo, pois alcança fatos que se compuseram antes do termo inicial da lei que a introduz no ordenamento. Apresenta grande similitude com a remissão, mas com ela não se confunde. Ao remir, o legislador tributário perdoa o débito tributário, abrindo mão do seu direito subjetivo de percebê-lo; ao anistiar, todavia, a desculpa recai sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada. Ambas retroagem, operando em relação jurídica já constituída, porém de índole diversa: a remissão, em vínculo obrigacional de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação, mas de cunho sancionatório (Carvalho, 1991, p. 337).

3.4.2.3 Subsídio

O subsídio é expressão que abrange qualquer concessão de auxílio direto do Estado à iniciativa privada, para reduzir o custo final dos resultados de sua atividade produtiva. Identifica-se orçamentariamente com a subvenção (Tribunal de Contas de Santa Catarina, 2002).

Existe, aqui, uma crítica acerca da identificação do subsídio como renúncia de receita, compreendida como gasto tributário, na medida em que, subsidiando, o Estado realiza despesa orçamentária direta, entregando suas disponibilidades ao particular, para que este satisfazer atender alguma necessidade pública. Assim o é por força do próprio § 3° do art. 12 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. A título de exemplo, seria o caso do subsídio à atividade agrícola, realizado no âmbito do programa de crédito especial para a reforma agrária – PROCERA (Rezende, 1999).

3.4.2.4 Crédito presumido

O crédito presumido consiste numa desoneração tributária de determinadas atividades produtivas. De acordo com o Tribunal de Contas de Santa Catarina (2002, p. 39), o crédito presumido

> *Tem como objetivo isentar somente um estágio do processo produtivo, sem interferir na cadeia de arrecadação. Enquadra-se como categoria específica de exoneração tributária que implica redução do quantum do imposto (Sacha Calmon Navarro Coelho). Forma indireta de exoneração utilizada em programas de desenvolvimento como SUDENE e SUDAM, aplicado sobre IPI e outros tributos, como por exemplo, sobre produção de açúcar (Lei 9.532/97) e ressarcimento de tributos sobre exportação de produtos industrializados (Lei 9.363/96).* (Tribunal de Contas de Santa Catarina, 2002, p. 39).

De acordo com Andrade (2003), não há aplicabilidade de crédito presumido aos tributos de competência municipal.

3.4.2.5 Concessão de isenção em caráter não geral

A isenção pode ser geral ou não-geral. Se geral, aplicar-se-á indistinta e incondicionalmente aos contribuintes. Se não-geral, possuirá destinatários certos, que, por sua vez, deverão atender aos comandos da norma que estabelece o benefício. Veja-se, a propósito, com Macruz (2002):

> *Percebe-se, assim, que a distinção é clara: enquanto a isenção geral é, digamos, incondicionada, no sentido de que para sua concessão nada é exigido do contribuinte a ser dispensado do pagamento do tributo, na espécie não-geral, o contribuinte deverá fazer prova de que cumpre a exigência legal ou fazer ou deixar de fazer algo para que possa ser beneficiário do instituto. Exemplos típicos de isenções não-gerais são aquelas veiculadas – sempre – por lei, relativas ao IPTU, conferidas aos*

aposentados que percebam até 3 (três) salários mínimos e que são proprietários de um único imóvel de até 60 m² e que nele residam (Macruz, 2002, p. 831).

A isenção não-geral é considerada como espécie de renúncia de receitas, devendo orientar-se pelas condições fiscais previstas nos incisos I e II do caput do art. 14 da LRF.

3.4.2.6 Alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições

Qualquer alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que acarretem a perda de receita caracteriza a renúncia, devendo atentar, pois, para os condicionamentos do art. 14 da LRF.

3.5 As condições fiscais para a renúncia de receitas

Como bem observa Henriques (2009), a Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu para orientar as finanças públicas com vistas ao planejamento e à transparência de contas e para garantir o equilíbrio fiscal, enfatizando a indisponibilidade da arrecadação, limitando e condicionando a realização de despesas, restringindo o endividamento, consagrando, enfim, o breviário do neoliberalismo de regulação. À renúncia de receitas, nesta toada, impuseram-se limites e condições específicas para que houvesse a concessão de vantagens ao particular (art. 1° da LRF) e, ainda, obrigou-se a constar de demonstrativo anexo à lei orçamentária anual, para seu controle pelo Poder Legislativo (art. 5°, II).

No que se refere à origem dos recursos renunciados, somente será viabilizado o gasto tributário se estiver estimado seu impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atendendo ao disposto na LDO (art. 14, *caput*).

Implica, assim, reconhecer que haverá uma estimativa de quanto o Estado deixará de arrecadar com a concessão de um “benefício tributário”, no exercício em que se aprovar e nos dois seguintes. Muito embora não se esclareça qual metodologia deva ser utilizada para se

calcular esta estimativa, Caribé (2002) duvida da exequibilidade deste cálculo, por duas razões:

> *Primeiro, seria necessário que, de modo inequívoco, fosse demonstrado que a empresa viria para o Estado, mesmo sem o incentivo fiscal. Essa demonstração é impossível, pelo menos de modo inequívoco. E para os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, que interfere na autonomia dos Estados, só a demonstração inequívoca é aceita. A probabilidade de ela vir sem esse estímulo fiscal é inadmissível. Aliás, o mais provável seria a empresa não vir para o Estado postulante ou deslocar-se para outro Estado, à vista de vantagens tributárias. Se ocorrerem essas alternativas de redirecionamento da empresa, o Estado postulante não teria o empreendimento nem seus efeitos diretos e indiretos. O ganho desse Estado seria nulo, sendo ilegítima qualquer previsão de perda de receita tributária. Ao contrário, a empresa incentivada possibilita ganhos diretos e indiretos que o Estado antes não tinha. Não há perda – há ganho.*
>
> *Segundo, mesmo demonstrado, inequivocamente, que a empresa localizar-se-ia no Estado postulante, sem a outorga do de benefício fiscal, ainda assim, a comparação com a receita tributária auferida com a concessão de incentivo fiscal é impossível* (Caribé, 2002, p. 28).

Contudo, além desta condição, o ato de renúncia deverá ter demonstrado que foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias (inciso I do art. 14). Equivale a reconhecer que os gastos tributários devem possuir projeção orçamentária, em relação às receitas a serem renunciadas em exercício seguinte e, eventualmente, conforme a disposição do orçamento, quanto às despesas que serão anuladas como reparação por esta perda de arrecadação [43].

Alternativamente à demonstração de seus impactos, a renúncia de receita poderá fazer-se acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (inciso II do art. 14). Henriques (2009) destaca que a LRF não exige a compensação de perda de arrecadação com a anulação de despesas orçamentárias, mas sim

[43] Henriques (2009) registra que esta previsão de efeitos orçamentários da renúncia de receita já vinha sendo utilizada pelas leis de diretrizes orçamentárias da União desde 1991.

com o aumento de fontes de receitas, conforme previsto no anexo de metas fiscais da LDO (art. 4º, § 2º, V, da LRF).

As medidas de compensação – elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição – são enumeradas taxativamente, não contemplando o eventual excesso de arrecadação [44], tampouco os possíveis ajustes na programação orçamentário-financeira.

A elevação de alíquotas é admissível para compensar as perdas de arrecadação, desde que observadas as limitações constitucionais, como a progressividade e a capacidade contributiva, e legais. Para o ISS, a alíquota máxima admitida pela Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, é de 5% (seis por cento), de acordo com o inciso II de seu art. 8°.

A ampliação da base de cálculo e a majoração ou criação de tributo ou contribuição serão processadas na forma estabelecida pela Constituição de 1988, sob a regência, pois, dos princípios da legalidade, da anterioridade e da espera nonagesimal (art. 150). Neste caso, apurando-se o efeito negativo do gasto tributário sobre a receita, quer durante a fase propositiva da lei anual de orçamento, quer durante sua execução (segundo se verificar a cada bimestre, pelo RREO), as medidas compensatórias devem ser tomadas, a fim de que o benefício tributário seja mantido validamente.

A renúncia de receitas somente produzirá seus efeitos a partir do atendimento às condições mencionadas nos inciso I ou II do art. 14 da LRF.

3.5.1 A concessão de vantagem tributária ao contribuinte

Enfim, o art. 14, § 1°, da LRF, após enumerar os benefícios tributários, consagra uma fórmula geral, consubstanciada no estabelecimento de vantagem econômica ao contribuinte. E, de fato, na esteira de sua origem histórica, o benefício tributário possui como elemento característico a proporção de algum resultado econômico favorável ao contribuinte, ou a desoneração de sua atividade produtiva, ou a dispensa do pagamento de determinados

[44] Carvalho Júnior (2012) destaca o entendimento do Tribunal de Contas da União quanto à impossibilidade de considerar-se o excesso de arrecadação para validar o gasto tributário.

tributos, ou mesmo a concessão de desconto para pagamento de tributo [45]. Releva destacar que este tratamento diferenciado que o benefício proporciona resulta em perda de arrecadação por parte do Estado, que, segundo sua política econômica, prefere manter a alocação de recursos no setor privado, para que este mesmo atue as funções extrafiscais que lhe são exigidas, tanto no sentido de dar concretude aos comandos constitucionais.

A vantagem concedida ao contribuinte deve ser contemporânea à Lei de Responsabilidade Fiscal. Se anterior e não prorrogada, não se identifica como renúncia de receitas.

3.6 Exceções à renúncia de receitas

A Lei de Responsabilidade Fiscal adota duas exceções à renúncia de receitas, previstas no § 3° de seu art. 14: as alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1° e o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. A primeira hipótese refere-se aos impostos extrafiscais (II, IE, IPI e IOF). Interessa, neste trabalho, a segunda situação: o cancelamento de débitos pela Fazenda Pública municipal, por ser demasiado custosa sua cobrança em relação ao montante de recursos a ingressarem ao Erário. E, nesta seara, quais são as características do instituto e como é desempenhado na prática, destacando-se, ainda, sobre o controle de sua operação pelas Cortes de Contas.

3.7 Controle da renúncia de receitas

A renúncia de receitas, uma vez identificada como gasto tributário apenas demonstrado em anexo à lei orçamentária anual, tem seu controle feito com os rigores necessários pelo Congresso Nacional, incumbindo-se os tribunais de contas a examiná-las, de acordo com o que dispõe o art. 70 da Constituição de 1988:

---

[45] Se não houve vantagem econômica efetiva ao contribuinte, não restará caracterizado o benefício tributário. Assim, o parcelamento de tributo devido, sem qualquer abatimento em seu valor, e a prorrogação de prazo para pagamento, não constituem benefício tributário.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O monitoramento da renúncia de receitas, na verdade, traduz um controle da integridade das receitas públicas, sobretudo para a relacionar às despesas públicas, evitando-se o desequilíbrio fiscal. Há, ainda, uma preocupação inerente a seu controle, relativamente ao impacto que estas renúncias causam no orçamento, em detrimento da própria atividade tributária e da integridade dos recursos públicos, mas também quanto à vantagem de contribuintes em particular e por suas contrapartidas à sociedade.

Assim, incumbe às Cortes de Contas apurar se as renúncias de receitas encontram-se feitas de acordo com a formalidade legal. E, no caso do cancelamento de débito do art. 14, § 3°, II, da LRF, deve-se cuidar para que haja autorização legislativa expressa e prévia para que seja dispensada a cobrança de dívida ativa; que sejam tecnicamente apurados os custos de cobrança; e se devem ser providenciadas as medidas de compensação fiscal, previstas no mesmo artigo.

Relativamente à gestão da dívida ativa, interessa aos tribunais de contas aferir se as inscrições em dívida ativa são feitas regularmente; se as ações de execução fiscal são ajuizadas em tempo e modo a evitar a perda do crédito nelas reivindicado; se são utilizados meios de cobrança extrajudicial que possam assegurar o recebimento de seu montante.

Há de destacar-se que o descumprimento das regras sobre a renúncia de receita enseja a punição institucional da entidade pública, e também a sanção pessoal ao gestor, enquanto possa restar caracterizado o ato de improbidade administrativa e a prática de crime contra as finanças públicas.

Este controle externo das receitas públicas municipais tem sido feito formalmente pelos Tribunais de Contas e pelo próprio Poder Judiciário, quando provocado. Preventivamente, as Cortes de Contas alertam os Municípios se acontecer uma gestão ineficiente na arrecadação de recursos, mas não se percebe, contudo, punições efetivamente aplicadas em caso de acontecer renúncia indevida de receitas.

4 O CANCELAMENTO DE DÉBITOS ECONOMICAMENTE INEXEQUÍVEIS

Neste capítulo, investiga-se a natureza jurídica do ato de cancelamento de débitos cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança, conforme sua previsão no inciso II do § 3° do art. 14 da LRF. A partir dos entendimentos sobre a renúncia de receitas, são evidenciados os princípios que orientam sua conformação, bem como os pressupostos que o validam como prática fiscal, sobretudo nos Municípios.

Procura-se, aqui, compreender o referido dispositivo da LRF sob duas perspectivas: como o ato administrativo de cancelar-se o débito; e sobre seu fundamento fático, ou melhor, a proporcionalidade entre os custos de cobrança e o crédito inscrito em dívida ativa a recuperar. Para a primeira análise, trata-se de sua compleição, sobretudo para anotar o risco de invalidar-se. Já em relação aos custos, comparam-se aqueles que se originariam da judicialização e os extrajudiciais, para, enfim, mensurar sua implicação na renúncia de receitas do ente concedente.

Ao final, prepara-se a abordagem do próximo capítulo, relativamente ao exame da operação do cancelamento de débito nos municípios que compõem a base empírica de dados (Belo Horizonte, Betim, Caeté, Confins, Contagem, Ibirité, Igarapé, Lagoa Santa, Nova Lima, Sabará, Santa Luzia e Vespasiano), especialmente para identificar se legislaram a respeito, se aferiram os custos adequadamente, se houve a previsão de meios alternativos à cobrança judicial; se houve percepção de variações na receita pública por dívida ativa e, quanto a esta, se foi assegurada a extrafiscalidade para o IPTU e para o ISS.

4.1 A compreensão doutrinária do instituto do cancelamento de débito

Existe divergência entre os doutrinadores, quanto à interpretação do inciso II do § 3° do art. 14 da LRF: alguns defendem o cancelamento como renúncia de receita, outros identificam os dois institutos, mas com ressalvas; e há, enfim, aqueles que o veem como exceção à renúncia.

Henriques (2014) sustenta que o cancelamento de débito identifica-se com o gasto tributário ("tax expenditure"), como tratado no capítulo anterior. Para o autor, todos os dois incisos do § 3° do art. 14 da LRF tratam de benefícios fiscais, porque reúnem todos os requisitos de sua definição, sendo destacada a sua extrafiscalidade. Ressalta, todavia, que as duas situações excepcionais (os impostos extrafiscais e o cancelamento de débito), embora não regidas pelo art. 14 da LRF, submetem-se às outras exigências normativas, como, por ele mencionada, a referência em demonstrativo de gasto tributário, em observância ao § 6° do art. 165 da Constituição de 1988.

Martins (2013) concorda que o cancelamento de débito, assim como os impostos extrafiscais, corresponda à renúncia de receita, dela se distinguindo, para o autor, apenas porque dispensam o atendimento às condições mencionadas nos incisos I e II do *caput* do art. 14 [46].

Há, todavia, uma intepretação literal, acolhida por Fattori e Prizengi (*s. d.*), que sustenta o cancelamento de débito como exceção à renúncia de receita, exatamente como preconizado pelo § 3° do art. 14 da LRF. Os dois institutos fiscais, nesta perspectiva, dissociar-se-iam quanto à sua natureza e seu regime jurídico, embora as autoras não expliquem em que consistiria o ato de cancelar débito.

4.1.1 Princípios que orientam o cancelamento de débito

Na esteira do entendimento de que o cancelamento de débito confunde-se com a renúncia de receitas – ou gasto tributário, mesmo que se possam excepcionar alguns de seus condicionamentos fiscais, a prática de cancelar débito deve acontecer por meio de um ato administrativo, com a implicação econômica de diminuir a arrecadação do Estado e beneficiar um contribuinte, embora, neste caso, visando proteger a integridade do Erário em vista da desvantagem da Administração Fazendária cobrar um valor inexequível pelos custos de sua exação processual.

[46] Os incisos I e II do art. 14 da LRF dispõem: é preciso que seja demonstrado, pelo proponente, que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO; ou que esteja acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

A se admitir esta sua natureza, o cancelamento orienta-se por um regime jurídico no qual se destacam os princípios da legalidade, da isonomia (juntamente com a capacidade contributiva e a extrafiscalidade), da publicidade ou transparência, do planejamento, da economicidade, da responsabilidade fiscal, da razoabilidade, da proporcionalidade e da eficiência.

O princípio da legalidade postula, de um modo geral, que uma conduta seja previamente estabelecida por lei, para autorizar sua realização, determiná-la ou mesmo vedar sua prática. Em Direito Tributário, a legalidade implica que a instituição ou a alteração de um tributo seja precedida por lei, e que esta, por sua vez, descreva todas as singularidades de seu fato gerador. Em Direito Financeiro, que o orçamento consubstancie-se em uma lei em sentido material e formal, assegurando a apreciação parlamentar da programação financeira do governo.

De acordo com o princípio da legalidade, é indispensável que o cancelamento de débito submeta-se a um controle político prévio, para que a Fazenda Pública seja autorizada a não cobrar a receita oriunda de dívida ativa, tributária ou não. De fato, como visto no capítulo anterior, se a tributação – ou a cobrança de suas receitas – é excepcionada, sobretudo para atender a uma função extrafiscal, deverá ser feita com expressa autorização legislativa, como induzem a assim entender o *caput* do art. 70 e o § 6º do art. 165 da Constituição Federal de 1988, com os seguintes enunciados:

> *Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e <u>renúncia de receitas</u>, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder* (grifos nossos).
>
> *Art. 165* .....
>
> *§ 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.*

À luz da Constituição e para efeito do disposto no inciso II do § 3° do art. 14 da LRF, o controle legislativo sobre o cancelamento de débito deve ser feito no âmbito orçamentário, com a apreciação do demonstrativo de que trata § 6º do art. 165 pelo Poder Legislativo,

quando da aprovação do orçamento anual. Contudo, reconhecendo-se que o cancelamento possui a natureza de gasto tributário – e, assim, com uma origem legal não exatamente orçamentária, deverá ser autorizado por lei [47], para que seja instituída a possibilidade de a Administração Fazendária não cobrar a receita de dívida ativa em função dos custos de sua respectiva exação.

O princípio da isonomia é enunciado como uma garantia de tratamento igual entre os iguais, mas de tratamento desigual para aqueles que forem distintos, na medida de sua desigualdade. De acordo com Torres (2010), este princípio relaciona-se diretamente com o princípio da capacidade contributiva, que postula a mensuração da capacidade de contribuir, de pagar tributo, à aptidão econômica do contribuinte, na medida de sua disponibilidade financeira.

Não obstante a isonomia e a capacidade contributiva referirem-se precipuamente às regras de tributação por impostos, como se depreende do disposto no § 1° do art. 145 da Constituição de 1988 [48], Torres (2010) sustenta sua aplicação aos gastos tributários, desde que sediados nas receitas públicas, sempre que a extrafiscalidade [49] não bastar à sua caracterização.

Quanto ao cancelamento de débitos, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, informados ainda pela extrafiscalidade que lhe é inerente, orientam a obrigação de o Estado deixar de promover a cobrança de dívida ativa, utilizando-se de um padrão de custos que seja objetivamente estabelecido. Assim, a partir de critérios impessoais, o uso de métodos de apropriação de custos deve promover um tratamento desigual entre beneficiários do cancelamento, mas na medida da desigualdade que este gasto tributário deseja contemplar, conforme, enfim, a extrafiscalidade desejada.

Como se verá a seguir, a maior fonte de receita municipal, tanto sob viés tributário como pela dívida ativa, corresponde à arrecadação do imposto sobre a propriedade urbana (IPTU) e do imposto sobre serviços (ISS). Se cancelados os débitos de dívida ativa destas

---

[47] Lei em sentido material e formal, considerando, ainda, que ao cancelamento de débito não se veda a regulação por medida provisória (art. 62, § 6º, da Constituição).

[48] O § 1° do art. 145 da Constituição de 1988 assim dispõe: "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

[49] A extrafiscalidade não se identifica, em doutrina de Direito Financeiro, como princípio, sendo antes uma característica da atividade financeira do Estado, pela qual são provocadas "modificações deliberadas nas estruturas sociais", como diria Borges (1998, p. 47).

espécies, haverá uma perda de recursos públicos concomitantemente ao beneficiamento a contribuintes que, numa perspectiva extrafiscal, pode amparar uma política pública para "poderosos" ou, por outro lado, perpetuar uma renúncia "tácita" de receitas; neste caso, a ilegalidade manifesta-se pela ofensa ao princípio da isonomia.

O princípio da publicidade, aqui também denominado por transparência [50], encontra assento constitucional para obrigar a divulgação do orçamento (art. 166, § 7°) e dos relatórios resumidos de execução orçamentária (art. 165, § 3°). Igual disposição encontra-se na LRF (arts. 48 a 59). Aplica-se, quanto ao cancelamento de débito, pelo dever de, previamente, informar-se a autorização para não-cobrança de dívida ativa, e, *a priori*, de divulgarem-se os resultados da renúncia de receita (o que se faz nos RREO, como determina o art. 53, § 2°, II, da LRF).

O planejamento é usualmente tratado como uma função do Estado, pela qual se estabelecem objetivos ao longo do tempo e o modo de alcançá-los. No setor público, relativiza-se segundo as ideologias constitucionais adotadas, a partir das relações de poder historicamente estabelecidas. De acordo com Clark (2001), a Constituição de 1988 consagra, ao Município, a tarefa de planejar com vistas ao desenvolvimento social e econômico. E a LRF, neste mesmo sentido, veio a reforçar a necessidade de o planejamento das atividades públicas em nível orçamentário e de curto prazo efetivamente realizarem-se e, ainda, com transparência, de modo a permitir o controle popular de arrecadação e de gasto público em âmbito local.

Embora o cancelamento de débito, enquanto se identifique como gasto tributário, não seja apreciado anualmente junto com a legislação orçamentária, sua previsão há de circunscrever-se na atividade do planejamento, quer por sua repercussão econômica, quer por sua natureza extrafiscal, visto que, no âmbito dos Municípios, poderá promover o desenvolvimento local – no caso do ISS – ou simplesmente colaborar para manter as relações de poder já estabelecidas – como, por exemplo, o IPTU.

Torres (2010, p. 99) define o princípio da economicidade como o mandamento de que "os orçamentos devem conter o mínimo de receita capaz de produzir o máximo em bens e serviços". Souza (1978, p. 363) define-o como uma garantia de "maior vantagem, capaz de melhor situar a própria atividade econômica, a partir da expressão tradicional no contexto da

[50] Como bem destaca Torres (2010) a transparência enfatiza a necessidade de ciência dos atos públicos pelos cidadãos, visando seu controle das contas públicas, e ainda implica a *accountability* dos gestores.

realidade social, isto é, dos interesses individuais e coletivos a cuja conciliação o direito se aplica". Refere-se, pois, à peça orçamentária e ao controle que dela se faz em sua fase executiva, para informar a eficiência de sua austeridade, com contenção de gastos e maximização de ingressos ao Erário. Nesta perspectiva, observa-se que a LRF zelou para que o cancelamento de débito somente se proceda se houver adequada proporcionalidade com os custos de cobrança de dívida ativa a ele referente.

O princípio da responsabilidade fiscal ingressou no Direito Financeiro brasileiro com a aprovação da LRF. De acordo com esta lei, o gestor público, ou melhor, o ordenador de despesas públicas, tem reforçada sua obrigação de observar os parâmetros legais para a gestão de recursos públicos, que deverá fazer com prudência e transparência, sob a pena de responder criminal e pessoalmente por atos de má-gestão. Relativamente ao cancelamento de débito, a LRF cuidou para disciplinar rigorosamente sua concessão pelo Estado (art. 14), prevendo que a renúncia de receita por ele gerada deverá ser compensada (art. 5°, II).

Ao cancelamento de débito, o princípio da proporcionalidade orienta a adequação entre os elementos de seu ato, objeto e motivo; ou melhor, como afirmam Fattori e Prizengi (*s. d.*), deve haver proporção adequada entre os custos de cobrança e o montante a arrecadar com sua respectiva exação. A este princípio, conecta-se o da eficiência, no diz respeito à adequação dos meios utilizados pela Administração Fazendária na tarefa de precisar a relação entre custos e débitos inscritos na dívida ativa.

Conhecidos os princípios que regem o cancelamento de débito, passa-se doravante ao exame de sua compleição como ato administrativo.

4.2 O ato de cancelar débito tributário

O "cancelamento de débito" de que trata o inciso II do § 3° do art. 14 da LRF relaciona-se, em seu enunciado, aos seus "respectivos custos de cobrança". Ao adotar este detalhamento quanto à constituição e exigibilidade do crédito tributário, o legislador foi preciso: determinou que não houvesse a execução fiscal, caso os custos do processamento de sua ação superem seu respectivo montante (Andrade, 2003).

Não se trata, pois, de norma que impeça a constituição do crédito tributário, vedando ou condicionando seu lançamento. Tampouco de norma que exima seu pagamento. Trata-se, de acordo com a ritualística da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, de ato impeditivo à continuação da fase judicial de cobrança da dívida tributária ou não-tributária [51], que se inicia com sua inscrição, de acordo com o art. 2º, § 3º, desta mesma lei:

Art. 2º .....

§ 3º. A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Não havendo, enfim, o pagamento de tributo exigível em tempo e modo, seu montante há de inscrever-se em dívida ativa pelo órgão competente, mantendo sua natureza contábil de receita corrente, mas do exercício em que se prever sua arrecadação, de acordo com o disposto no art. 11, § 4º, da Lei n. 4.320, de 1964, conforme redação dada pelo Decreto-lei n. 1.939, de 20 de maio de 1982.

O cancelamento de débito de que trata o inciso II do § 3° do art. 14 da LRF, portanto, significa que a receita corrente, tributária ou não-tributária, não será realizada como se estimou na lei de orçamento anual, por evidenciadas circunstâncias financeiras que assim o justificam durante a execução orçamentária.

Esta perda de receita corrente pela via do cancelamento de débito será formalmente concebida como um ato administrativo, devendo contemplar os elementos necessários para sua validação, e ainda caracterizar-se pelos atributos que o vinculam ao regime jurídico-administrativo [52].

---

[51] De acordo com o § 2º do art. 39 da Lei n. 4.320/64: "Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais".

[52] Sem abordar a riqueza da doutrina administrativista sobre os elementos e os atributos do ato administrativo, acolhe-se, neste trabalho, a compreensão de que aqueles compreendem competência, finalidade, forma, motivo e objeto, enquanto que estes, a presunção de legitimidade, a autoexecutoriedade e a imperatividade. Advirta-se, outrossim, que o art. 3º da Lei n. 6.830/80 ainda faz presumir que a certidão de dívida ativa tenha liquidez e certeza em relação a seu valor.

A competência para o ato de cancelar será atribuída ao órgão responsável pela execução fiscal, como expressamente definem o art. 1º, o art. 2º, § 4º, e o art. 36 da Lei n. 6.830/80, no caso as Procuradorias da Fazenda Pública, observada a repartição de competência tributária entre os Entes Federados para a arrecadação [53].

A finalidade do cancelamento de débito é justamente a preservação dos recursos materiais do Erário e a manutenção de uma gestão fiscal responsável, evitando o desperdício com execuções que resultarão frustradas.

A forma adotada para autorizar às Procuradorias da Fazenda Pública a promover o cancelamento de débito compreende o decreto, quando editado pelo Chefe do Poder Executivo, como ocorreu em Minas Gerais (mediante o Decreto n. 45.989, de 13 de junho de 2012), e as resoluções e portarias, quando veiculadas por ato de seu Procurador-geral (como aconteceu, respectivamente, no Estado de São Paulo, com a Resolução PGE n. 45, de 15 de junho de 2011, e na Procuradoria Federal, com a Portaria n. 915, de 16 de setembro de 2009).

O objeto deste ato de "cancelamento" será identificado pelo não-ajuizamento de ações de execução fiscal ou pela desistência daquelas que já tiverem sido ajuizadas, pelo motivo de serem economicamente inviáveis ao Erário, face ao custo de seu processamento. Há casos, como se verá adiante, em que o mesmo ato de cancelamento autoriza o uso de meios "alternativos" de cobrança destes créditos.

O motivo é expressamente determinado no inciso II do § 3° do art. 14 da LRF: só se admitirá à Procuradoria da Fazenda Pública cancelar débito, se os custos de sua cobrança forem superiores ao seu montante. E, aqui surge uma profunda lacuna: quais são os elementos de definição destes custos? Como são calculados? Quem os calcula? E que implicação existe se desconhecidos estes custos? Tais questionamentos desafiam uma análise em separado, como se verá a seguir.

4.3 Os custos de cobrança de créditos de dívida ativa para a Fazenda Pública

[53] Curiosamente, como se verá adiante, Alochio (2013) adverte que esta competência pode fazer com que as procuradorias municipais acabem por exercer uma função "extrafiscal", se forem suficientemente eficientes, gerando resultados financeiros ao Município, ou se forem negligentes, concorrendo para os interesses políticos do alcaide em "agradar" seus contribuintes.

Para se cancelar débito, os custos de sua cobrança devem ser superiores ao montante de crédito que a Fazenda Pública almeja receber. Indispensável, assim, é evidenciar quais seriam tais custos, para que seja justificada a não-cobrança da dívida ativa, tributária ou não-tributária, e, enfim, legitime-se, nos parâmetros do art. 14 da LRF, a não-realização de receita corrente.

Os custos de cobrança da dívida ativa variam de acordo com o meio que é utilizado. Se a Procuradoria da Fazenda Pública preferir ajuizar ação de execução fiscal de uma certidão de dívida ativa, por se constituir esta em título executivo extrajudicial, na forma do inciso VII do art. 585 do Código de Processo Civil, conforme redação dada pela Lei n. 11.382, de 06 de dezembro de 2006, advir-lhe-ão os custos deste processo, tanto os próprios da Administração Pública, como aqueles pertinentes ao Poder Judiciário. Se, todavia, dispensar-se do ajuizamento, preferindo as soluções não litigiosas que se lhe descortinam com a Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997, os custos serão meramente administrativos.

4.3.1 Histórico da referência legal a custos para justificar a dispensa de cobrança de créditos por parte da Fazenda Pública

A primeira menção à desvantagem de efetuar-se uma cobrança judicial de débitos de pequeno valor foi feita no Brasil por meio do art. 5º do Decreto-Lei n. 1.569, de 08 de agosto de 1977, que tinha a seguinte redação:

> *Art. 5º. Sem prejuízo da incidência da atualização monetária e dos juros de mora, bem como da exigência da prova de quitação para com a Fazenda Nacional, o Ministro da Fazenda poderá determinar a não inscrição como Dívida Ativa da União ou a sustação da cobrança judicial dos débitos de comprovada inexequibilidade e de reduzido valor.*

Neste dispositivo, o “cancelamento de débito” era atribuído ao Ministro da Fazenda e abrangia a fase propriamente executiva da cobrança de dívida ativa, mas também impedia seu início, por se admitir a não-inscrição de tributo não pago em tempo e modo. Enunciado desta forma, alguns problemas destacam-se: se seria possível ao órgão competente delegar a atividade e a quem; se haveria invasão de competência da Procuradoria da Fazenda Pública

pela Administração Fazendária; se o cancelamento seria ato vinculado ou discricionário; e se haveria definição para inexequibilidade e reduzido valor quanto aos débitos a cancelar.

Quanto à possibilidade de modificação da competência do Ministro da Fazenda quanto à função de cancelar débito, embora previstas as atribuições de cada Ministério na Lei n. 6.036, de 01 de maio de 1974, o art. 12 do Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, admitia expressamente que os Ministros delegassem competência para a prática de atos administrativos, desde que feito por ato que indicasse "'com precisão' a autoridade delegante, a autoridade delegada e as atribuições objeto de delegação (parágrafo único de seu art. 12, com destaques nossos)".

De acordo com o art. 5º do Decreto-Lei n. 1.569/77, o Ministro da Fazenda poderia decidir-se sobre a sustação do processamento das execuções fiscais já ajuizadas. Ora, à época vigia também a Lei n. 5.645, de 10 de dezembro de 1970, que foi regulamentada pelo Decreto n. 72.823, de 21 de setembro de 1973. Já era organizada, por meio destes atos, a carreira da Procuradoria da Fazenda Nacional, à qual competia, entre outros, o desempenho de "atividades de direção, supervisão e coordenação dos trabalhos de apuração, inscrição e cobrança da dívida ativa da União (art. 2º do referido Decreto)".

Faz-se evidente, pois, a divergência entre o Decreto-Lei n. 1.569/77 e a Lei n. 5.645/70, quanto à competência para cancelar o débito, considerando apenas a dívida ativa cuja execução fiscal tenha sido ajuizada.

Há, ainda, dúvida se o ato de cancelamento de débito, na forma do art. 5º do Decreto-Lei n. 1.569/77, seria vinculado, uma vez comprovada a inexequibilidade e o reduzido valor da dívida ativa a ser cobrada – apesar de não estabelecido sequer critérios ou instrumentos para sua constatação, ou se seria discricionário, com base na faculdade de o Ministro da Fazenda assim o proceder (na forma expressa do enunciado: "poderá").

Enfim, o art. 5º do Decreto-Lei n. 1.569/77 não define e nem estabelece qualquer critério de definição do que seria débito inexequível e de reduzido valor. Neste aspecto, embora a inexequibilidade e o valor irrisório venham a informar o desinteresse pela cobrança, não foi estabelecida a correlação com os custos de exação, como se fez na LRF.

O parágrafo único do art. 65 da Lei n. 7.799, de 10 de julho de 1989, reitera a norma anterior, quanto à atribuição de competência do cancelamento de débito ao Ministro da Fazenda, sendo, todavia, mais preciso na descrição de seu objeto, por lhe permitir "dispensar

a constituição de créditos tributários, a inscrição ou ajuizamento, bem assim determinar o cancelamento de débito de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional".

Outra novidade do enunciado está na referência aos custos da cobrança ("observados os critérios de custos de administração e cobrança"), o que informaria ao Ministro a tarefa de identificar os custos diretos e indiretos da execução fiscal, relativamente à Administração Fazendária e ao Poder Judiciário, para efeito de cancelarem-se os débitos cujo valor seja inferior a tais custos operacionais de sua recuperação.

O art. 54 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, trata especificamente da cobrança de receitas de contribuições sociais (definidas em seu art. 11) e de outras fontes (conforme enumeradas em seu art. 27) que não tenham sido pagas em tempo e modo. De acordo com o dispositivo, o cancelamento de tais débitos será feito ou para dispensar a constituição de respectivo crédito ou para dispensar sua exigibilidade. Atribui-se a competência para o ato aos "órgãos competentes", em redação diferenciada dos enunciados anteriores. Pode-se tratar, assim, da própria Administração Fazendária que responde pelo lançamento destes tributos ou pela cobrança destes créditos tributários ou não; ou de seu órgão de representação em juízo, relativamente à fase processual da execução fiscal [54].

No art. 54 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, insiste-se, como motivo para o cancelamento de débito, que a autoridade competente reporte-se ao custo da cobrança, razão pela qual deveria adotar algum método de sua apuração.

O art. 1° da Lei n. 9.469, de 10 de julho de 1997, alterou a competência para o ato de cancelamento de débito, por o circunscrever à fase judicial da cobrança de créditos de pequeno valor [55]. Atribui-a, assim, ao Advogado-Geral da União e aos dirigentes máximos das autarquias, das fundações e das empresas públicas federais [56].

---

[54] De acordo com o art. 1º da Portaria MPS/GM n. 270, de 27 de agosto de 2008, revogada pela Portaria MPS n. 259, de 25 de maio de 2010, os órgãos de execução da Procuradoria Federal especializada junto ao INSS foram autorizados a não propor ações e a desistir daquelas em curso de acordo com os critérios estabelecidos pela Advocacia-Geral da União na Instrução Normativa n° 01, de 14 de fevereiro de 2008.

[55] De acordo com o revogado *caput* do art. 3° da Portaria PGF n. 915, de 16 de setembro de 2009, os Procuradores Federais ficam dispensados da inscrição em dívida ativa, do ajuizamento de ações e da interposição de recursos, além de serem autorizados a desistir de ações propostas e de recursos interpostos, na hipótese de o crédito possuir valor igual ou inferior a R$ 1.000,00 (um mil reais) ou de R$ 500,00 (quinhentos reais) em caso de multas.

[56] O art. 1° da Instrução Normativa n. 01, de 2008, da AGU, autoriza aos órgãos de execução da Procuradoria-Geral Federal a "não propor ações e a desistir daquelas em curso, ou dos respectivos recursos, quando o crédito atualizado for de valor igual ou inferior a R$ 1.000,00 (mil reais), ressalvada a existência de norma específica de cada autarquia ou fundação pública federal em sentido contrário". Contudo, o parágrafo único deste artigo

O cancelamento de débito foi redefinido no referido artigo da Lei n. 9.469/1997: cinge-se à possibilidade de transacionar o término de litígios cujo valor seja de até R$50.000,00 (cinquenta mil reais); ou de não se ajuizar ou desistir-se da propositura ações ou de não se interporem recursos (ou deles se desistirem), para a cobrança de créditos de valor igual ou inferior a R$1.000,00 (mil reais), nas hipóteses em que União ou suas entidades da administração indireta atuarem como parte ou como assistentes ou opoentes.

Tal como enunciado, o dispositivo recebeu nova redação com o art. 31 da Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Alterou-se, assim, a regra de competência para o ato, passando a ser atribuída ao Advogado-Geral da União e seus delegatários e aos dirigentes máximos das empresas públicas federais. Foi também alterado o objeto, possibilitando a realização de acordos ou transações nas causas de valor até R$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Atualmente, vigora a Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, que autoriza o arquivamento das ações de execução fiscal propostas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional cujos valores consolidados fossem iguais ou inferiores a R$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), limite este que foi elevado pela Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004, para R$ 10.000,00 (dez mil reais), sendo que os débitos de valor consolidado igual ou inferior a R$ 100,00 (cem reais) inscritos em dívida ativa poderiam ser cancelados (art. 18, § 1º, e art. 20).

Curiosamente, a Portaria MF n. 75, de 22 de março de 2012, modificou estes valores de referência, à margem de uma lei superveniente. Para o cancelamento de débito inscrito em dívida ativa e não ajuizado, mantiveram-se os mesmos R$ 100,00 (cem reais). Contudo, a Portaria vedou a inscrição em dívida ativa de valor consolidado igual ou inferior a R$ 1.000,00 (um mil reais); e a propositura de ação de execução fiscal cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R$ 20.000,00 (vinte mil reais), além de autorizar o arquivamento de execuções fiscais já propostas em valores inferiores a R$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não tenha sido citado o executado – exigência esta que foi dispensada pela Portaria MF n. 130, de 19 de abril de 2012 – e não haja garantia ofertada em juízo.

---

destaca a competência prevista para o Procurador-Geral Federal "fixar limites inferiores ao previsto no *caput* para a cobrança de créditos, tributários ou não, das autarquias e fundações públicas federais nos casos em que recomendar o interesse público".

À medida em que os textos legais sobre o cancelamento de débito foram evoluindo, percebe-se a mudança do entendimento jurisprudencial. Se inicialmente, havia reserva quanto ao não ajuizamento e à desistência das ações fiscais de pequeno valor, contemporaneamente se reconhece a faculdade de a Administração Pública provocar a extinção destas ações, sendo vedada a atuação judicial de ofício, como consta do enunciado da Súmula n. 452 do Superior Tribunal de Justiça. Similarmente, passou-se a admitir também o uso de meios alternativos de cobrança, como se verá adiante; antes, contudo, faz-se uma digressão sobre os custos de cobrança.

4.3.2 Os custos de cobrança da dívida ativa

Um estudo feito pelo Ministério da Justiça em 2007 sobre as execuções fiscais no Brasil, para efeito de instruir uma proposta governamental de reforma do Poder Judiciário, relacionou as despesas com a cobrança da dívida ativa e seu respectivo valor de arrecadação. Embora não se trate de uma metodologia que apropriasse os custos diretos e indiretos do procedimento de cobrança, como recomenda o inciso II do § 3° do art. 14 da LRF, seus dados revelaram uma proporção economicamente não adequada entre despesas feitas pelos órgãos de representação judicial da Fazenda Pública e os ingressos que recuperaram para o Erário, não se considerando as despesas originárias do Poder Judiciário. Veja-se:

Tabela 10 – Comparação entre a arrecadação da dívida ativa dos Estados, da União e do INSS, em milhões de reais correntes, 2004

		Ano	Arrecadação da dívida ativa	Despesa total	Relação entre arrecadação e despesa
Federal (1)	Em R$ milhões	2004	2.243	92.858	24,2
Federal (2)		2005	2.262	126.292	20,8
RJ		2004	101.648	47.259	2,15
RS		2004	228.484	48.956	4,67
SP (3)		2004	260.708	905.395	0,29
INSS (4)	Em mil UFIR	2003	947,85	200,85	4,72

Elaboração: CEBEPEJ.

1) Fonte: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em http://www.pgfn.fazenda.gov.br/default.asp?Centro=estrutura/cda/estatistica.asp. Acesso em 23 ago. 2006.

2) Fonte: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em http://www.pgfn.fazenda.gov.br/default.asp?Centro=estrutura/cda/estatistica.asp. Acesso em 23 ago. 2006.

3) Total das dívidas ativas estaduais. Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em www.stn.fazenda.gov.br. Acesso em 23 ago. 2006.

4) Fonte: INSS/MPAS - Dataprev. Disponível em http://creme.dataprev.gov.br. Acesso em 23 ago. 2006.

A metodologia de custos ABC foi utilizada pelo Conselho Nacional de Justiça para fixar os custos da cobrança judicial da dívida ativa. De acordo com Martins (2012, p. 12), concluiu-se que o custo de cobrança de uma ação de execução fiscal na Justiça Federal era de R$ 4.685,39 (quatro mil, seiscentos e oitenta e cinco reais e trinta e nove centavos), aqui não sendo computados os custos suportados pela Fazenda Pública da União.

A própria falta de estudos ou de indicadores precisos de custos de cobrança de dívida ativa, tanto na perspectiva do Poder Judiciário como da Administração Fazendária, somada ao arbitramento de valores de dispensa que se faz nos atos normativos que autorizam o cancelamento de débito, revela que simplesmente não há custos efetivamente calculados que possam justificar a renúncia de receitas, para que seja cumprido o disposto no inciso II do § 3° do art. 14 da LRF. Contudo, uma mudança legislativa quanto ao uso de meios alternativos de cobrança esvaziou ainda mais este dispositivo, como se verá a seguir.

4.3.3 O "esvaziamento" do inciso II do § 3° do art. 14 da LRF pelo uso de meios extrajudiciais

O inciso II do § 3° do art. 14 da LRF preconiza o uso do parâmetro "custos" para justificar o cancelamento de débito, reportando-se, como se viu no item anterior, à desproporção entre os créditos inscritos em dívida ativa que possuam pequeno valor relativamente ao montante que a Fazenda Pública dispenderá com a cobrança judicial, tanto com suas despesas internas com aquelas relativas ao ajuizamento da ação, como, aliás, exemplificam Fattori e Prizengi (*s. d.*) com a realidade paulista:

> *Destarte, computando-se o custo do papel para a expedição dessas certidões; o valor do selo para o Poder Judiciário enviá-las aos órgãos da Procuradoria Geral do*

Estado, quando enviadas pelo correio (até 20g o custo mínimo de R$ 0,80, para carta simples, e de R$ 5,60, para carta com 'Aviso de Recebimento' – AR); o custo para a expedição de carta visando a cobrança amigável pela PGE antes da inscrição do débito (idem para os valores mencionados retro) e, se não pagas, o custo do material necessário para a formação do expediente administrativo para a inscrição do débito com a expedição de certidão de dívida ativa, blocos de ajuizamento com a petição inicial, cópia da C.D.A, cópias para a contra-fé e mandados judiciais de citação e penhora, verifica-se que mesmo a fase administrativa já se mostra antieconômica. Caso seja considerado ainda o custo judicial, com o pagamento de 02 (duas) diligências de oficiais de justiça, para fins de citação e de penhora (o custo atual das diligências, no Estado de São Paulo, por ato realizado é de R$ 13,98 para a Capital, R$ 11,19 para as cidades do Interior e R$ 5,58 para cada 10km fora da Comarca) e a despesa com eventual publicação de editais de citação, quando não encontrado o executado e leilão para alienação de bens penhorados (ainda que o Estado esteja isento do seu pagamento direto, existe um custo efetivo gasto na sua publicação, que é suportado no final pelo próprio Estado, por se tratar da imprensa oficial: o custo atual para publicação no IMESP é de R$ 111,62, para cada centímetro de lauda digitada em fonte Arial, tamanho 11, sendo que a média normalmente é de 3 cm = R$ 349,86) e demais diligências processuais, conclui-se pelo prejuízo absurdo que o erário público sofre (Fattori e Prizengi, *s. d.*, p. 10).

Em vista da desvantagem econômica para a Fazenda Pública em cobrar aqueles créditos inscritos em dívida ativa de difícil recuperação financeira, o art. 1º, parágrafo único da Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997, conforme redação dada pela Lei n. 12.767, de 27 de dezembro de 2012, passou a admitir o uso de meios alternativos ao rito previsto pela Lei n. 6.830/80, ao incluir a certidão de dívida ativa como título sujeito ao protesto extrajudicial.

Embora a divergência doutrinária e jurisprudencial [57] que se sucedeu à aprovação da Lei n. 12.767, de 27 de dezembro de 2012, consolidou-se o entendimento de que o protesto extrajudicial das certidões de dívida ativa constituía-se meio lídimo e eficiente para promover a cobrança de créditos de pequeno valor, assim reconhecido pelo próprio Conselho Nacional de Justiça:

CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PROTESTO EXTRAJUDICIAL. CORREGEDORIA

[57] Divergiu-se quanto à exclusividade da ação de execução fiscal como meio de cobrança de dívida ativa.

GERAL DA JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. LEGALIDADE DO ATO EXPEDIDO.

Inexiste qualquer dispositivo legal ou regra que vede ou desautorize o protesto dos créditos inscritos em dívida ativa em momento prévio à propositura da ação judicial de execução, desde que observados os requisitos previstos na legislação correlata. Reconhecimento da legalidade do ato normativo expedido pela Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, Pedido de Providências n. 0004537-54.2009.2.00.0000, relatado pela Conselheira Morgana de Almeida Richa, julgado em 06/04/2010).

Uma vez confirmado o uso do protesto extrajudicial como meio de cobrança de créditos de dívida ativa em nível federal, disseminou-se sua previsão legal pelos Estados e Municípios, ambos aprovando legislação que autorizasse este procedimento, provendo-se, ainda, os meios administrativos necessários para a efetiva cobrança.

Em Minas Gerais, foi aprovada a Lei n. 19.971, de 27 de dezembro de 2011, para autorizar o cancelamento quanto a tributos estaduais e, ainda, prever o uso de meios alternativos de cobrança de créditos, como a inscrição do devedor no Cadastro Informativo de Inadimplência em relação à Administração Pública do Estado de Minas Gerais (CADIN-MG), em outros cadastros de proteção ao crédito, públicos ou privados, e o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa. Regulamentada pelo Decreto n. 45.989, de 13 de junho de 2012, especificaram-se os valores que justificariam o não-ajuizamento de ações de execução fiscal, fixados com base em "critérios de eficiência administrativa e de custos de administração e cobrança" (arts. 1º e 2º).

Em São Paulo, aprovou-se a Lei n. 14.272, de 20 de outubro de 2010, regulamentada pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo através da Resolução PGE n. 45, de 15 de junho de 2011, que prevê, além do cancelamento de débito, a cobrança administrativa, que será procedida juntamente com a inscrição do devedor no Cadastro Informativo dos Créditos Não Quitados de Órgãos e Entidades Estaduais (CADIN-SP). No Rio de Janeiro, a matéria foi tratada pela Lei n. 5.351, de 15 de dezembro de 2008, que prevê o uso de meios "amigáveis" de cobrança (art. 3º, III).

A vantagem dos meios alternativos revela-se por seu diminuto custo de cobrança. Como se viu no item anterior, os custos de cobrança judicial alcançam valores significativos,

enquanto que, no protesto, serão gerados apenas os custos de produção da guia de pagamento, haja vista que os emolumentos cartoriais são pagos pelo devedor.

Ora, se os custos de cobrança passaram a ser irrisórios com o uso de meios alternativos, à Administração Fazendária pouco ou nada haverá de débitos a cancelar, o que revela ainda mais a extrafiscalidade do inciso II do § 3° do art. 14 da LRF, se forem mantidos os montantes significativos de receitas renunciadas, como se verá no capítulo seguinte.

5 CANCELAMENTO DE DÉBITOS PELA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA MUNICIPAL

5.1 Casuística do cancelamento de débito por Municípios da RMBH

Ainda na fase de elaboração do projeto de pesquisa que conduziria este trabalho, anotou-se, como problema, a extrema variância da realização de receitas de dívida ativa no cenário municipal, e, como hipótese, a prática de uma renúncia "tácita" de receitas, pela qual a Administração Pública local praticaria a extrafiscalidade deste instituto, através de mecanismos não legais ou mesmo imorais. À época, escreveu-se:

> *Percebe-se uma movimentação muito diversificada do tratamento dispensado aos devedores quanto à aplicação do art. 14, § 3º, II, da LRF. Houve municípios que simplesmente jamais promoveram qualquer execução fiscal; aqueles que ajuizaram mais ou menos ações, conforme o ano de arrecadação coincidisse ou não com as eleições locais; em alguns casos, houve a redução do número de ações ajuizadas; e houve situação em que se ampliou o volume de cobrança conforme o decurso do tempo.*
>
> *Esta diversidade de tratamento da cobrança de débitos oriundos de ações de execução fiscal seria esperada entre Municípios diferentes, se observada a forma diferenciada com que se organizam administrativamente para promover tais exações; neste caso, os custos de cobrança seriam quantificados diferentemente, conforme os insumos consumidos por esta atividade. Mas não se justificariam variações, sobretudo se expressivas, no decurso do tempo, para um mesmo Município, haja vista a tendência de crescimento de execuções – e do respectivo cancelamento de débito, se atentado para um viés de estabilidade e de crescimento econômico,* ceteris paribus.

A prospecção inicial verificou a ocorrência deste problema em cinco Municípios da RMBH: Confins, Lagoa Santa, Nova Lima, Sabará e Vespasiano. A aferição deu-se apenas

pelo critério de ajuizamento de ações de execução fiscal, não se estendendo a outros meios de cobrança.

Para que fosse efetivamente testada a hipótese, contudo, seria necessária uma abordagem mais completa, compreendendo todo o procedimento de cobrança da dívida ativa, desde a fase de sua inscrição, além de estender a amostra.

No que se refere ao procedimento, ampliou-se a verificação para os aspectos da arrecadação da receita de dívida ativa que poderiam impactar seu resultado: a regularidade do lançamento; a regularidade da inscrição da dívida ativa; o ajuizamento de AEF; a concessão de benefícios fiscais em sentido estrito; a utilização de meios extrajudiciais de cobrança (protesto, inscrição em sistema de proteção a crédito etc.); a contabilização do cancelamento de débito; a contabilização da receita, tributária (para IPTU e ISS) e por dívida ativa, e sua respectiva variação.

A amostra, por sua vez, ampliou-se para que se analisassem os municípios de Belo Horizonte, Betim, Caeté, Confins, Contagem, Ibirité, Igarapé, Lagoa Santa, Nova Lima, Sabará, Santa Luzia e Vespasiano. Estes doze municípios foram escolhidos por integrarem a RMBH e por terem perfis populacionais e econômicos diferenciados. De acordo com o Plano Diretor de Desenvolvimento Integrado desta Região (Minas Gerais, 2011),

- *No vetor norte, verifica-se ocupação ainda bastante horizontal em parcelamentos com carência de infraestrutura e, nos municípios mais próximos a Belo Horizonte, tendência a alguma verticalização nas áreas bem servidas de infraestrutura e mais próximas da Cidade Administrativa, cuja implantação tem resultado em grande valorização do entorno; e intensificação também dos parcelamentos residenciais fechados voltados para população de alta renda, especialmente nos municípios com este histórico de ocupação, como é o caso de Lagoa Santa. Nos municípios mais distantes, ainda predominam tipos de ocupação mais característicos de cidades sem grande comprometimento com o processo de metropolização, embora, já há algum tempo, venham se implantando, principalmente na direção da Serra do Cipó, os sítios de lazer e parcelamentos fechados de alta renda. Observa-se também o adensamento dos assentamentos precários para a população de baixa renda, especialmente nas áreas de melhor acesso viário, como ao longo da BR-424 da MG-10;*
- *No eixo oeste, os municípios de Contagem e Betim se sobressaem pela intensificação da produção de pequenos conjuntos de prédios residenciais, inseridos em áreas já*

urbanizadas ou de urbanização recente, voltados para as populações de renda média, e também a produção de unidades para populações de menor renda em áreas desocupadas e próximas a Belo Horizonte, incentivada, sobretudo, pelo Programa Federal Minha Casa Minha Vida. Nos demais municípios deste eixo, chama a atenção o grande estoque de lotes sem infraestrutura ou com infraestrutura muito precária (com exceção de Itaguara). Outra característica observada nesses municípios é a ocorrência de chácaras e sítios de lazer mais voltados para camadas de renda média da própria região;

- *No eixo leste, Sabará apresenta área conurbada com Belo Horizonte, com urbanização precária e tendência à pequena verticalização, abrigando grande parcela da população de baixa renda com vínculos com a capital; nos demais municípios, como naqueles mais distantes do aglomerado urbano, o comprometimento com o processo de metropolização se dá pela implantação de chácaras e sítios de lazer voltados para a população de renda média;*
- *No eixo sul, Nova Lima se sobressai por abrigar o transbordamento da ocupação vertical de grande densidade da zona sul de Belo Horizonte na região do Vale do Sereno (Seis Pistas), e os parcelamentos fechados que se expandem em várias frentes de ocupação do município, assim como em parte de Brumadinho e, em menor escala, nos demais municípios;*
- *Em Belo Horizonte, a recente dinamização do setor da construção civil intensificou o processo de verticalização que já vinha ocorrendo em áreas mais dinâmicas, como a região centro-sul, e também em bairros mais distantes das demais regiões. Assiste-se também a ocupação de áreas ainda vazias nos limites de Belo Horizonte, incentivada, sobretudo, pelo Programa Minha Casa Minha Vida e por conjuntos habitacionais de prédios de iniciativa de incorporadoras* (Minas Gerais, 2011, v. 1, p. 50-52).

A amostra seria, a partir da caracterização da RMBH feita pelo PDDI, organizada em três grandes grupos de análise. O primeiro compreenderia Belo Horizonte, Betim e Contagem, por serem os Municípios mais populosos, supostamente com uma melhor estrutura administrativa para arrecadar a receita oriunda de dívida ativa e por terem as economias mais pujantes. O segundo grupo abrangeria Sabará, Santa Luzia e Vespasiano, pela proximidade do número de habitante (numa média de 145 mil habitantes), a princípio por disporem de Procuradorias para a execução fiscal e por terem economias estabilizadas e em viés de crescimento. O terceiro grupo incluiria Confins, Caeté e Igarapé, cidades com uma população

menor, aparentemente sem uma política fiscal para a cobrança de CDA e uma atividade econômica mais restrita. Realizou-se o corte temporal entre os anos de 2008 e 2012, por aquele corresponder ao último ano do mandato 2005-2008 e conseguir-se abranger todo o período do mandato 2009-2012.

O levantamento de dados foi feito por dois meios diferentes: pela consulta aos dados contábeis de cada Município no SICOM e no SISTN e pela consulta dos andamentos processuais das AEF ajuizadas pelos Municípios no *site* do TJMG; e pela aplicação direta de um questionário de pesquisa (apêndice), dirigido às Secretarias de Fazenda e às Procuradorias Municipais.

No SICOM e no SISTN, foram analisados: o RREO consolidado (do último bimestre de cada exercício), além do balanço anual, quando disponível. Os dados procurados relacionaram-se às seguintes variáveis: cancelamento de débito; evolução da receita orçamentária realizada; evolução da receita de dívida ativa realizada; relação entre receita prevista e realizada para IPTU e ISS em 2012; receita por dívida ativa inscrita em 2013; relação entre dívida ativa inscrita, cobrada e realizada; e AEF ajuizadas. No TJMG, foi pesquisado o número de AEF propostas pelas Fazendas Públicas municipais no período. Para tanto, foram utilizados os seguintes critérios de busca: o nome do Município (Município de Caeté, por exemplo), a fazenda pública do município (Fazenda Pública do Município de Betim, por exemplo) e, ainda, feita a conferência dos dados junto à Assessoria de Gestão da Inovação do TJMG, para efeito de sua ratificação.

O questionário de pesquisa foi encaminhado às Secretarias Municipais de Fazenda e às Procuradorias Municipais por intermédio da GRANBEL, via mensagem eletrônica e contato telefônico. Nenhum dos questionários foi respondido. Em seguida, foi feita a visita aos Municípios da amostra, para apresentação e coleta de dados dos questionários. Somente Vespasiano respondeu.

A partir dos dados coligidos, foram organizadas as tabelas 11 a 15, onde são apresentados, segundo as variáveis aqui identificadas. O resultado desta análise foi obtido a partir das disposições legais que se aplicam à arrecadação de receita de dívida ativa e à renúncia de receitas, especialmente a Lei n. 4.320, de 1964, e a LRF. Nesta legislação, estabelece-se o parâmetro normativo para que haja cancelamento de débito regular, sendo, assim, possível estabelecer um procedimento padrão para que as receitas de dívida ativa sejam

arrecadadas, considerando a preponderância do interesse público inerente ao ingresso destes recursos ao Erário.

Para que haja arrecadação de receita de dívida ativa, é indispensável que haja sua inscrição, sua cobrança e seu recebimento. As etapas de inscrição e de cobrança, contudo, possuem um regramento específico, que orienta não apenas a obrigatoriedade de realizá-la, mas também as hipóteses nas quais será dispensada sua cobrança se houver desvantagem econômica do Estado.

Relativamente à inscrição, o Manual de Procedimentos para a Dívida Ativa (Brasil, 2004, p. 15) define-o como "o ato jurídico que visa legitimar a origem do crédito em favor da Fazenda Pública, revestindo o procedimento dos necessários requisitos jurídicos para as ações de cobrança". Na esteira de sua compreensão como ato administrativo propriamente dito, a inscrição deve reunir seus elementos usuais (competência, finalidade, forma, motivo e objeto), para que produza seus efeitos validamente.

De acordo com o art. 2°, § 3°, da Lei n. 6.830/1980, a inscrição será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito. Cada ente federativo, em sua competência de organizar sua estrutura administrativa, deverá atribuir o exercício desta atividade a um órgão específico. Em âmbito federal, o art. 131, § 3°, da Constituição de 1988 incumbe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional representar a União na execução da dívida ativa de natureza tributária, na forma da lei. E, de acordo com o art. 2°, § 4°, da Lei n. 6.830/1980, a dívida ativa será apurada e inscrita pela própria Procuradoria.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem autonomia para atribuir esta competência entre seus órgãos. Usualmente, as entidades federativas praticam a mesma organização institucional da União, atribuindo-se a suas Procuradorias a função de apurar, inscrever e cobrar a dívida ativa [58]. Contudo, o ente federado pode optar por atribuir a apuração e inscrição a outro órgão, como a Secretaria de Fazenda. Neste caso, de acordo com a devida autorização legal, incumbiria ao próprio órgão responsável pela arrecadação tributária apurar a falta de seu pagamento e promover a inscrição (se, por um lado, há vantagem operacional de um mesmo órgão tributar e inscrever, por outro, é necessário que se controle administrativamente a adequação formal e temporal da inscrição, para que não haja perda de receita pela inscrição feita de forma inválida ou intempestiva).

[58] Alochio (2013) adverte para a desestruturação administrativa de Procuradorias, sobretudo as municipais, em realizar esta atividade, enquanto fator crítico da cobrança de dívida ativa.

A inscrição possui como finalidade o controle administrativo da legalidade do lançamento, para apurar a liquidez e certeza do crédito tributário ou não-tributário, conferindo exequibilidade à CDA, conforme se depreende do art. 2°, § 3°, da Lei n. 6.830/1980. Não basta, assim, que a Administração Fazendária anote a inadimplência: é preciso que se formalize a inscrição como meio adequado para se proceder à cobrança do contribuinte em mora.

De acordo com o art. 2°, § 7°, da Lei n. 6.830/1980, não há, para isso, uma forma única de inscrever-se, podendo adotar-se meios manuais, mecânicos ou eletrônicos, desde que se proceda ao registro de um termo de inscrição e de sua certificação como título da dívida ativa. O termo e a certidão, que ainda será autenticada pela autoridade competente, deverão compreender obrigatoriamente:

> *o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida* (art. 2°, § 5°, da Lei n. 6.830/1980).

O motivo para que haja inscrição é que se tenha "constituído definitivamente o crédito tributário na esfera administrativa, o que ocorre com o transcurso do prazo fixado no lançamento para o pagamento ou com a decisão final das instâncias julgadoras (Torres, 2009, p. 356)". Em suma, o Estado inscreverá em dívida ativa apenas o contribuinte que vier a inadimplir o pagamento de tributo que seja reconhecidamente devido, inclusive em via recursal da Administração Fazendária.

Esta conferência do órgão competente refere-se a um exame do próprio lançamento, relativamente à sua adequação formal e material. Assim, como adverte Gouveia (2005), todos os aspectos da exação devem estar presentes, identificando-se o contribuinte, precisando-se o fato gerador e, ainda, observando se o procedimento de sua apuração está adequado à lei (inclusive com o respeito às garantias do devido processo legal, se contencioso), e conferindo

se houve decadência ou prescrição (ressalvando-se, com a autora, a impossibilidade de o órgão que inscreve dispor de competência para formar este juízo).

Gouveia (2005) ainda destaca a possibilidade de haver óbices à inscrição. Alude a autora ao disposto no inciso II do § 3° do art. 14 da LRF, para justificar a não-inscrição de débitos cujo valor seja inferior aos respectivos custos de cobrança. Menciona também a possiblidade de haver o depósito do valor devido pelo contribuinte, antes de consumado [59]. E, ainda, à existência de controvérsia acerca do objeto. Tampouco se pode desprezar a possibilidade de haver a concessão de um benefício tributário que venha a elidir a inscrição de créditos em dívida ativa (a exemplo de uma isenção).

Havendo o vencimento, não tendo ocorrido o pagamento no prazo exarado, sem que haja qualquer impugnação do contribuinte e sem que ocorra qualquer ato que justifique à Administração Fazendária deixar de inscrever, para efeito, enfim, de iniciar-se a contagem do prazo que permitirá, enfim, a inscrição, Gouveia (2005) esclarece que

> *O termo* a quo *do prazo é a data em que se deu a notificação para pagamento ou a data fixada em lei. O termo* ad quem *do prazo para pagamento pode coincidir com o vencimento do crédito, porém não se deve confundir prazo para pagamento com vencimento. Este é o tempo do pagamento, pressuposto da mora; aquele é lapso temporal em que o pagamento pode ser realizado, cujo termo final dispara o motivo do exercício da exigibilidade. O primeiro deflui da fixação de um momento certo e determinado legalmente; o segundo flui (fluência temporal) de acordo com previsão normativa. O efeito do primeiro é a mora; do segundo é o exercício da exigibilidade* (Gouveia, 2005, p. 130).

O objeto da inscrição será a exigibilidade da prestação pecuniária da dívida ativa, feita pelo Estado face ao contribuinte inadimplente (Gouveia, 2005). Lembrando-se que esta prestação compreenderá o valor principal, acrescido de atualização monetária, juros, multa e demais encargos previstos, sendo que, na fase executiva de cobrança, a Fazenda Pública está dispensada de custas e emolumentos (art. 39 da Lei n. 6.830/1980).

---

[59] Melo Filho (2012, p. 22) inclui aqui as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: "se essa pretensão de cobrança se encontra impedida, não há razão para o prosseguimento do meio processual que se utiliza para atingir tal fim. Assim, para além das causas processuais, a suspensão do processo se impõe diante da suspensão da exigibilidade do próprio crédito tributário objeto da execução fiscal. As hipóteses de suspensão da exigibilidade constam nos incisos do art. 151 do CTN: (i) a moratória, (ii) o depósito do montante integral, (iii) a concessão de liminar em mandado de segurança, (iv) a concessão de liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial e (v) o parcelamento".

Uma vez realizada a inscrição, todos os seus esperados efeitos surgem: constitui-se título executivo extrajudicial; forma-se prova pré-constituída em favor do Estado, relativamente ao crédito inscrito; emite-se a CDA; notifica-se o devedor; enseja o protesto extrajudicial; suspende-se o decurso do prazo prescricional pelo período de 180 (cento e oitenta) dias; autoriza a certificação negativa de débitos do contribuinte para com a Fazenda Pública; e permite a inscrição do devedor no CADIN (Gouveia, 2005). Não se poderia deixar de destacar, finalmente, que a fase de cobrança será iniciada logo após a inscrição consumar-se administrativamente.

Quanto à cobrança, desde a Lei n. 6.830/1980, outorgava-se exclusivamente às Procuradorias a propositura das ações de execução fiscal em juízo, enquanto meio hábil a promover a arrecadação da receita de dívida ativa. Tratava-se, na verdade, como único mecanismo de satisfação desta receita, enquanto não se tornasse um problema para o Poder Judiciário processar e julgar o volume crescente de ações de execução fiscal propostas ao longo do tempo.

Em vista desta dificuldade, passou-se a avaliar o uso de mecanismos extrajudiciais para cobrança da dívida ativa. Desde a edição da Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997, admite-se que se proceda à inscrição da CDA em protesto de títulos. Mas outros encaminhamentos podem ser praticados, como a inscrição do devedor em cadastro de proteção a crédito e a inscrição no CADIN.

Segue-se, pois, que a receita de dívida ativa pressupõe haver o lançamento e com regularidade; se, vencida a obrigação de pagar, não houver pagamento e não ocorrer qualquer causa suspensiva do decurso de seu prazo, deverá haver a inscrição de seu valor em dívida ativa, ressalvadas as estritas hipóteses legais [60].

Implica, por outro lado, reconhecer que, se não houver o lançamento adequado ou a inscrição regular de valores em dívida ativa, pode restar caracterizada uma renúncia de receita feita de forma "tácita". Neste caso, a falha na atividade arrecadadora, por fato atribuído a sua própria iniciativa, poderia causar um cancelamento de débito, fundamentando-se no art. 14, § 3°, II, da LRF, sem, contudo, estar justificada a dispensa da cobrança, por não se fazer a

[60] Gouveia (2005, p. 136) esclarece que "a exigibilidade é efeito não do ato-norma de lançamento fiscal reconhecimento linguístico do crédito fiscal), mas do descumprimento de conduta, objeto de uma obrigação, cujo vínculo nasce com o lançamento que formaliza o crédito fiscal (exigível se ultrapassada a data de vencimento e se estiver expirado o prazo para pagamento, com a conduta omissiva do pagamento ou da impugnação, se houver previsão legal)".

apuração adequada de custos ou mesmo a cobrança administrativa ou judicial, revelando a existência de uma política econômica local de concessão de benefício de natureza fiscal que privilegia determinado perfil de contribuinte.

5.2 O cancelamento de débito pelas Fazendas Públicas Municipais e a renúncia – e porque "tácita"

A renúncia de receitas constitui-se numa espécie de benefício fiscal, em que, simultaneamente, acontece uma perda de arrecadação e um tratamento diferenciado a um contribuinte em particular. Aqui, a título de cancelar-se débito, percebe-se que os Município atuam uma política econômica de favorecimento a um contribuinte, especialmente em se tratando de IPTU e de ISS, na medida em que não cobra a receita de dívida ativa. Tácita, justamente pelo fato de não ser expressa esta política em lei: acontece simplesmente pela inércia da Fazenda Pública em lançar, em inscrever ou em cobrar regularmente.

Como já se viu, a LRF autoriza a Fazenda Pública Municipal a cancelar débito se o montante visado para arrecadação for inferior aos custos de cobrança, ou administrativa ou judicial. Contudo, os dados coligidos indicam uma grande variância entre os valores de receita renunciada por cancelamento de dívida ativa, conforme registrado em RREO e balanços anuais que os próprios Municípios informam aos Tribunais de Contas e à Secretaria do Tesouro Nacional. Confira-se, propósito, a tabela 11:

Tabela 11 – Valor de receita pública renunciado por cancelamento de dívida ativa entre os exercícios de 2008-2012

MUNICÍPIOS	2008	2009	2010	2011	2012
BELO HORIZONTE	-	306.986.193,04	1.342.638.331,18	595.388.303,42	375.050.563,52
BETIM	-	0,0	0,0	0,0	0,0
CAETÉ	-	0,0	144,41	0,0	0,0
CONFINS	-	0,0	0,0	0,0	0,0
CONTAGEM	-	84.887.342,27	0,0	0,0	0,0
IBIRITÉ	-	0,0	0,0	1.967.714,58	0,0

IGARAPÉ	-	299.206,47	2.595.617,17	0,0	0,0
LAGOA SANTA	-	0,0	0,0	658.218,93	1.095.747,53
NOVA LIMA	-	277,00	3.585.333,70	6.801.870,88	2.131.789,23
SABARÁ	-	0,0	0,0	0,0	12.389,04
SANTA LUZIA	-	0,0	0,0	0,0	0,0
VESPASIANO	-	0,0	0,0	0,0	0,0

* Os dados foram extraídos diretamente da Secretaria do Tesouro Nacional, segundo informações prestadas pelos próprios municípios em seus relatórios resumidos de execução orçamentária, relativamente ao balanço geral de cada exercício indicado.

Betim, Confins, Santa Luzia e Vespasiano não informaram qualquer cancelamento de débito, o que induz não ter sido realizada qualquer renúncia de receitas, implicando, assim, uma tendência de crescimento da receita de dívida ativa realizada ao longo dos anos (o que não se confirmou totalmente, como se verá a seguir).

Evidencia-se, entre os Municípios que cancelaram dívida ativa, um fenômeno comum: há, em certos exercícios, não exatamente os mesmos, em que o volume financeiro do cancelamento é muito superior ao de outros exercícios. Em Contagem, 2009; em Belo Horizonte e Igarapé, 2010; em Ibirité e Nova Lima, 2011; em Lagoa Santa, 2012. A exceção a esta regra é feita pelos Municípios de Caeté e Sabará, que cancelaram valores menores e somente em um exercício (respectivamente em 2010 e 2012).

Muito embora não haja informações por parte dos Municípios das razões para que este cancelamento tenha sido feito da forma como aconteceu, sua ocorrência é indicativa de falha na arrecadação (haja vista que arrecadação não cresceu regularmente no mesmo período analisado), relativamente ao parâmetro do planejamento que é necessário e obrigatório para a política fiscal. Isto porque a política fiscal, sob a perspectiva de responsabilidade do incremento das receitas, reivindica uma antecipação de metas financeiras na LDO, sendo discutível, quanto ao planejamento, a possibilidade de não se prever a perda de receita oriunda de dívida ativa e não se proverem medidas preventivas necessárias à frustração destas metas.

É, todavia, compreensível que haja uma constância em perdas de receita de dívida ativa, como aconteceu em Belo Horizonte e Nova Lima, se considerada a possibilidade da prescrição e da decadência. Afora a possibilidade de ter havido algum benefício fiscal propriamente dito, o que não se pode comprovar pela ausência de informações por parte destes Municípios, deve-se lembrar que tais perdas não se justificam à luz dos meios extrajudiciais de cobrança.

5.3 Os fatores exógenos à gestão municipal da dívida ativa

Os dados da amostra indicam que a extrema variação de receita de dívida ativa ao longo dos exercícios analisados pode ocorrer por fatores exógenos à gestão municipal de seus valores (e a exogenia refere-se justamente à incapacidade de a Administração Fazendária manipular estes dados). As tabelas 12 e 13 ilustram, respectivamente, a evolução desta receita em relação à receita orçamentária e a proporcionalidade entre a previsão orçamentária de receita de dívida ativa inscrita em 2013 e a diferença entre receita prevista e realizada no orçamento de 2012, especificamente para IPTU e ISS. Confira-se:

Tabela 12 – Evolução da receita orçamentária realizada e da receita por dívida ativa realizada entre 2008 e 2012

MUNICÍPIO	PROPORÇÃO	2008	2009	2010	2011	2012
BELO HORIZONTE	RECEITA ORÇAMENTÁRIA REALIZADA	4.746.659.896,53	4.825.925.739,42	5.349.446.381,93	6.436.365.281,92	7.260.892.944,77
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	145.775.220,36	154.913.114,68	197.917.905,77	241.897.402,53	142.010.683,97
BETIM	RECEITA ORÇAMENTÁRIA REALIZADA	916.279.888,81	939.279.821,44	1.099.226.209,89	1.207.307.706,07	1.332.922.432,05
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	4.933.986,72	6.399.612,78	4.197.024,37	2.198.996,90	4.120.060,86
CAETÉ	RECEITA ORÇAMENTÁRIA REALIZADA	36.559.527,68	37.295.737,75	48.747.235,47	49.312.034,74	53.472.941,18
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	431.909,31	477.014,96	434.774,34	588.960,60	388.211,42
CONFINS ***	RECEITA ORÇAMENTÁRIA REALIZADA	13.090.930,49	14.087.636,70	14.757.527,96	16.399.058,40	18.261.776,76
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	-	50.378,77	53.339,14	70.058,72	169.097,38
CONTAGEM	RECEITA ORÇAMENTÁRIA REALIZADA	774.410.426,01	781.099.348,74	893.058.006,72	1.073.081.741,98	1.145.637.824,65
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	6.774.255,44	7.079.100,73	9.188.542,08	10.486.264,27	15.480.247,46
	RECEITA ORÇAMENTÁRIA REALIZADA	154.872.803,58	147.935.943,45	184.520.985,26	218.248.383,75	238.697.511,86

IBIRITÉ	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	1.505.543,13	1.837.107,47	2.082.934,71	2.346.859,18	2.585.534,87
IGARAPÉ	RECEITA ORÇAMENTÁRIA REALIZADA	32.246.909,38	31.453.039,84	41.333.064,47	53.341.692,44	56.776.329,19
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	561.169,28	421.597,32	342.685,56	694.173,89	754.120,40
LAGOA SANTA	RECEITA ORÇAMENTÁRIA REALIZADA	63.194.113,36	73.404.044,89	95.003.491,03	134.016.406,90	132.976.664,35
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	1.318.217,26	1.569.948,35	1.504.362,64	2.010.145,33	2.347.014,95
NOVA LIMA	RECEITA ORÇAMENTÁRIA REALIZADA	252.407.273,00	237.691.600,00	289.904.102,25	342.461.609,12	459.635.609,16
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	4.711.088,00	4.272.441,00	4.471.318,62	5.520.342,38	5.480.048,87
SABARÁ	RECEITA ORÇAMENTÁRIA REALIZADA	117.739.904,88	115.446.523,64	135.793.057,97	157.484.063,58	174.913.210,91
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	1.446.960,69	1.372.413,78	1.320.268,15	1.418.734,95	1.533.539,65
SANTA LUZIA	RECEITA ORÇAMENTÁRIA REALIZADA	194.968.202,88	187.210.852,46	218.457.656,79	71.071.315,00	291.271.957,99
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	4.590.285,37	4.848.902,03	5.059.092,00	3.503.501,37	4.658.984,08
VESPASIANO	RECEITA ORÇAMENTÁRIA REALIZADA	93.912.402,00	91.229.594,00	115.545.175,00	136.867.011,66	171.067.526,01
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	1.044.279,00	1.202.769,00	486.507,00	823.452,46	1.276.527,04

* Os dados foram extraídos diretamente da Secretaria do Tesouro Nacional, segundo informações prestadas pelos próprios municípios em seus relatórios resumidos de execução orçamentária, relativamente ao último bimestre e respectivo balanço geral de cada exercício indicado.

** As receitas orçamentárias realizadas consideram o somatório das extra e intra-orçamentárias.

*** Os dados foram extraídos diretamente da Secretaria do Tesouro Nacional, segundo informações prestadas pelos próprios municípios em seus relatórios resumidos de execução orçamentária, relativamente ao balanço geral de cada exercício indicado.

De um modo geral, a receita orçamentária, em todos os Municípios e em todos os anos, cresceu, sobretudo pela participação das receitas transferidas (sobretudo pelas transferências voluntárias e, curiosamente, de forma mais acentuada entre os exercícios de 2010 e 2011, quando se realizaram eleições gerais).

A receita por dívida ativa, por outro lado, apresenta uma oscilação financeira para todos os Municípios, ao longo de todo o período analisado e, em alguns casos, inclusive com diminuição de seu montante. A falta de regularidade indica a ausência de planejamento da politica fiscal, como já se disse. Contudo, a tendência de redução do valor da receita realizada com dívida ativa pode explicar-se de duas maneiras diametralmente opostas: ou pelo incremento da atividade arrecadatória, quer pela redução da inadimplência quanto ao pagamento da receita tributária e não-tributária (o que impediria constituir-se dívida ativa), quer pela maior eficiência na inscrição e na cobrança (o que impactaria diretamente os resultados da receita realizada), ou pelo provisionamento das perdas de receita (considerando todas as causas de suspensão de exigibilidade ou mesmo de perda do crédito tributário). No primeiro caso, a Administração Fazendária atua segundo a LRF, zelando pelas receitas que lhe são próprias. No segundo caso, remanesce a possibilidade de atuar-se uma política econômica que concede benefícios fiscais "tacitamente", se privilegiado certo perfil de contribuinte (o que, contudo, não se pode investigar, à falta de informações prestadas pelos Municípios).

A tabela 13, diferentemente, relaciona os valores que devem ser levados à inscrição em dívida ativa e os valores efetivamente inscritos em dívida ativa, situando aqueles no exercício de 2012 e estes no exercício de 2013. Isto porque, segundo o conceito legal de dívida ativa (art. 39, § 1°, da Lei n. 4.320/1964), para que se inscreva é necessário que a obrigação tributária ou não-tributária vença e que decorra o prazo de pagamento com a inércia do devedor. Considerando que tanto o IPTU como o ISS são exigíveis a cada exercício e que o não-pagamento por exercício resulta, na prática dos Municípios, na inscrição de seus valores como dívida ativa no exercício imediatamente seguinte, deveria haver proporcionalidade entre estes montantes, de forma a traduzir a prática fazendária de, não pagos em tempo e modo os tributos IPTU e ISS, inscreverem-se e cobrarem-se como CDA. Mas não é bem isso o que acontece. Confira-se:

Tabela 13 – Proporcionalidade entre a previsão orçamentária de receita de dívida ativa inscrita em 2013 e a diferença entre receita prevista e realizada no orçamento de 2012 (em R$) – IPTU E ISS*

MUNICÍPIO	IPTU		ISS	
	PREVISTO – REALIZADO (2012)	INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA (2013)	PREVISTO – REALIZADO (2012)	INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA (2013)
BELO HORIZONTE	7.653.265,59	79.136.000,00	23.196.609,88	37.659.000,00
BETIM	- 1.471.685,30	3.500.000,00	- 1.810.964,92	2.800.000,00
CAETÉ **	- 39.624,92	360.000,00	- 895.606,60	240.000,00

CONFINS ***	180.508,98	170.000,00	3.276.631,22	130.000,00
CONTAGEM	- 1.587.221,72	8.256.000,00	6.470.742,94	1.397.000,00
IBIRITÉ	- 4.089.559,94	1.950.000,00	5.121.089,22	241.000,00
IGARAPÉ ****	24.872,10	900.000,00	663.968,02	300.000,00
LAGOA SANTA	650.914,84	1.575.000,00	1.240.651,88	190.000,00
NOVA LIMA	573.741,96	8.000.000,00	- 18.900.493,43	1.800.000,00
SABARÁ	- 190.191,69	1.321.811,01	- 2.387.965,89	148.131,66
SANTA LUZIA *****	1.273.150,95	570.000,00	- 961.373,63	310.000,00
VESPASIANO	1.699.513,42	852.500,00	- 1.890.168,58	66.000,00

* Os dados foram extraídos diretamente da Secretaria do Tesouro Nacional, segundo informações prestadas pelos próprios municípios em seus relatórios resumidos de execução orçamentária, relativamente ao último bimestre e respectivo balanço geral de cada exercício indicado, e do SICOM - Sistema Informatizado de Contas dos Municípios, do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, a partir de informações prestadas pelos próprios municípios.

** Há divergência no valor apontado para a receita realizada para o IPTU em 2013, comparando-se o RREO – último bimestre (R$ 1.123.249,87) – e o balanço anual (R$ 1.123.124,92). Preferiu-se utilizar a informação constante do relatório.

*** Os dados referentes a Confins consideram a receita tributária realizada em 2012 em relação à dívida inscrita de 2013.

**** A anotação de receita realizada para IPTU e para ISS em 2012 diverge entre o RREO e o balanço anual. A receita prevista para IPTU em 2012 diverge entre os anexos III e VII do RREO. Preferiu-se adotar os registros do RREO e, neste, quando houve divergência, a informação constante de seu anexo VII, por corresponder ao mencionado no balanço anual.

***** Constatou-se divergência entre os anexos III e VII do RREO para receita de IPTU em 2012.

De início, cumpre destacar que a indicação de um número negativo, nesta análise, representa um mérito do Município na função arrecadatória. A relação que a coluna “previsto – realizado” pretende demonstrar é se a receita orçamentária para IPTU e ISS em 2012 foi maior ou menor que suas respectivas receitas realizadas no mesmo exercício. Assim, um resultado positivo indicaria que a receita prevista foi superior àquela realizada, a implicar, pois, uma estimativa equivocada no momento de elaboração da peça orçamentária, talvez confiando numa expansão urbana ou em novos empreendimentos que não tenham atingido as expectativas iniciais, ou uma arrecadação inferior àquela que seria esperada, por mora dos contribuintes ou mesmo por ausência de providências administrativas de exação. Por outro lado, se o resultado for negativo, a receita realizada foi superior àquela prevista, o que traduziria uma arrecadação a maior do que o esperado, revelando, assim, os efeitos de alguma política setorial, por exemplo, ou uma previsão orçamentária abaixo da realidade local.

A partir destes pressupostos, alguns cenários aparecem para explicar a forma pela qual a atividade arrecadatória do Município é realizada e como pode ser suscetível a fatores exógenos.

Belo Horizonte, Igarapé, Lagoa Santa e Nova Lima enfrentaram a situação de ter uma receita prevista superior àquela efetivamente realizada. Vale dizer: o Erário ficou, na execução orçamentária de 2012, sem os recursos financeiros estimados, o que, por si, indica haver problemas ou no planejamento fiscal, ou no desempenho da atividade arrecadatória, ou mesmo em ambos. Por outro lado, os valores inscritos em dívida ativa no exercício de 2013 foram superiores à diferença entre a receita prevista e a arrecadada do ano anterior. Implica, assim, reconhecer que estes Municípios inscreveram dívida ativa que não se originara do exercício imediatamente anterior, mas de exercícios mais pretéritos que não estavam inscritas, ou por suspensa sua exigibilidade, ou por inércia do órgão responsável por este ato.

Betim, Caeté, Contagem e Sabará, por sua vez, arrecadaram quantia superior àquela prevista orçamentariamente para IPTU e ISS, em 2012. O saldo positivo de receita, nestes Municípios, informa a existência de recursos não estimados no caixa único da Prefeitura, mas também o desempenho adequado da Fazenda Pública. E destaque-se: mesmo assim, estes Municípios inscreveram valores de dívida ativa, relativos a exercícios anteriores.

Confins, Santa Luzia e Vespasiano também não conseguiram realizar a receita orçamentária estimada para IPTU e ISS em 2012 (e as implicações disso são as mesmas enfrentadas por Belo Horizonte, Igarapé, Lagoa Santa e Nova Lima). Contudo, o montante inscrito em dívida ativa em 2013 ficou abaixo desta diferença. Ou seja: sequer a dívida do exercício anterior foi imediata e integralmente inscrita.

E, enfim, Ibirité realizou receita de IPTU e de ISS em quantia superior àquela estimada no orçamento de 2012. E mesmo com saldo positivo na receita tributária relativa a estes impostos, procedeu à inscrição de dívida ativa de montantes de exercícios anteriores.

A partir destas análises preliminares, cumpre evidenciar os fatores exógenos à gestão da dívida ativa que podem impactar seus resultados político-econômicos.

5.3.1 Retração econômica: impactos no ISS e no IPTU

Na amostra (Tabela 12), observa-se que a variação da receita por dívida ativa para IPTU e ISS oscila no período analisado, sobretudo nos exercícios em que houve maior contração econômica, como em 2008, resultado da crise que afetou os mercados

mundialmente, ou em que tenham ocorrido eleições, como em 2010-2011, em que a transição governamental provoca uma relativa instabilidade econômica.

Não foi possível precisar os efeitos de uma retração econômica sobre a arrecadação de receita de dívida ativa oriunda de IPTU e de ISS, à falta de informações prestadas pelos Municípios. Não obstante a tabela 12 indique a suscetibilidade da economia local a eventos econômicos externos e a fatores políticos, deve-se ponderar sobre a influência destes fatores exógenos na arrecadação destes impostos. O IPTU é imposto cuja base de cálculo erige-se essencialmente sobre a propriedade, cuja valoração, por sua vez, é feita pela própria Administração Pública a partir de critérios e sob procedimentos que, via de regra, não se expõem a variações do mercado imobiliário. Por outro lado, a forma pela qual ocorre sua exação parte de uma base de dados do cadastro municipal que se altera em periodicidade longa, constituindo uma fonte de recursos segura para o Erário. A receita tributária do IPTU, pois, caracteriza-se por uma maior estabilidade financeira para o Município.

O ISS, por sua vez, incide, basicamente, sobre a prestação de serviços em âmbito local. Indubitavelmente, a maior parte de seus contribuintes será formada por micro, pequenas e médias empresas, além do microempresário individual. Estes pequenos negócios, embora representem a maior parte do empresariado nacional, são muito suscetíveis a seu ambiente (grande parte destes empreendimentos não supera poucos anos de funcionamento). Quando regularizados e, assim, contribuírem para os cofres municipais, farão enquanto permitir o sucesso de seus negócios. A arrecadação de ISS, pois, é bastante vulnerável ao ambiente econômico, dependendo da política econômica que possa fortalecer – ou não – as atividades produtivas em nível local.

5.3.2 Concessão de incentivos fiscais

Como visto, a concessão de benefícios fiscais depende do atendimento aos requisitos previstos no art. 14, I e II, da LRF. Se praticada em âmbito municipal, poderá diminuir a base de arrecadação local, especialmente se vier a beneficiar contribuintes do IPTU e do ISS (a exemplo das isenções concedidas a grandes empresas).

A própria concessão de benefícios fiscais apresenta-se como uma política econômica local, na medida em que existe, subjacentemente a ela, uma diminuição da base de receita pública proporcionalmente ao custo da vantagem outorgada a um contribuinte, que deveria ser compensada – e, assim, paga pelos demais contribuintes.

O cancelamento de débito pode constituir-se em renúncia "tácita" de receitas, se vier a caracterizar-se como benefício tributário. É o que aparentemente aconteceu em Contagem, em 2009, quando um montante expressivo de receita de dívida ativa foi cancelado (Tabela 11), impactando a própria receita municipal (não foi informado pelo Município se este cancelamento decorreu de benefício fiscal expresso ou se constituiu, como aqui tratado, numa renúncia "tácita").

5.3.3 Falha no planejamento orçamentário

A Tabela 13 indica que as receitas municipais previstas e realizadas diferenciam-se e muito. Por vezes, a execução orçamentária surpreende positivamente à Fazenda Municipal, arrecadando-se mais do que estimado. Mas, acontece reiteradamente que os Municípios preveem suas receitas acima das expectativas racionais e das ponderações fiscais da LRF.

O Município, em seu planejamento econômico e orçamentário, dispõe de elementos de análise que permitem aproximar a estimativa de suas receitas à realidade local, por conhecer a base de arrecadação atual e pretérita e as possibilidades de ampliação, assim como as situações pelas quais os recursos não chegam a ingressar no Erário. E a adequação de receitas é recomendada pela LRF para que seja assegurado o equilíbrio fiscal, evitando que um orçamento com receitas inexistentes – ou que se saibam impossíveis de realizar – possa ensejar despesas orçamentárias que fiquem sem cobertura. Deseja-se, assim, evitar déficits e endividamento e, mesmo, os restos a pagar do exercício.

A estimativa de receita que não se realiza no exercício deve ser registrada como dívida ativa no ano fiscal seguinte, se relacionada a obrigação tributária ou não-tributária em favor do Município que tenha vencido, não tenha sido paga e, assim, seja plenamente exigível.

Via de regra, os Municípios acabam armazenando um estoque de dívida ativa que não se consegue realizar ano a ano, ao limite do prazo prescricional para sua perda. Assim como

sabem, de antemão, o que foi lançado e não-pago a título de IPTU e de ISS a cada exercício. A estimativa de receita por dívida ativa, pois, deve pressupor estes dois elementos: o histórico do não realizado e a apuração do exercício anterior.

5.3.4 Eficiência na atividade tributária

Há de destacar-se que a receita por dívida ativa caracteriza-se por ser residual em relação às receitas tributárias e não-tributárias; somente ocorrerá, se houver insucesso na arrecadação destas. Assim, se a receita de ISS é extremamente suscetível a variações econômicas e à atividade fiscalizadora municipal, a receita de dívida ativa de ISS estaria ainda mais exposta a estes fenômenos exógenos.

5.3.5 Causas excepcionais de extinção do crédito tributário

Há, ainda, a possibilidade de a receita de dívida ativa impactar-se negativamente por superveniência de causas de extinção do próprio crédito tributário. Seria o caso de lançado o tributo, vencer-se seu pagamento e não ter sido pago, inscrever-se seu valor em dívida ativa, para, somente então, verifica-se que houve vício no lançamento. A anulação, assim como as outras hipóteses previstas no art. 151 do CTN, podem elidir a inscrição e, consequentemente, diminuir o estoque da dívida ativa.

5.4 Fatores endógenos à gestão municipal da dívida ativa

Afora os fatores exógenos, enfim, existem aqueles que são alcançáveis pela Administração Fazendária, no que diz respeito exatamente à cobrança da dívida ativa. Confira-se, a propósito, a relação entre suas receitas inscritas, cobradas – inclusive por meios judiciais – e realizadas no período examinado:

Tabela 14 – Demonstrativo de receitas oriundas de dívida ativa municipal entre os exercícios de 2008-2012 *

MUNICÍPIO	DÍVIDA ATIVA	2008	2009	2010	2011	2012
BELO HORIZONTE	INSCRITA	-	732.570.327,34	483.655.575,68	794.657.447,60	626.771.286,20
	COBRADA	-	154.913.114,68	197.917.905,77	219.072.066,28	244.284.098,24
	REALIZADA	145.775.220,36	154.913.114,68	197.917.905,77	241.897.402,53	142.010.683,97
BETIM	INSCRITA	-	9.530.152,53	8.927.577,44	64.135,49	1.631.928,34
	COBRADA	-	8.715.975,17	6.013.961,38	0,0	14.914.581,82
	REALIZADA	4.933.986,72	6.399.612,78	4.197.024,37	2.198.996,90	4.120.060,86
CAETÉ	INSCRITA	-	0,0	2.211.155,22	1.916.485,64	230.589,98
	COBRADA	-	0,0	470.307,77	975.215,43	439.214,68
	REALIZADA	431.909,31	477.014,96	434.774,34	588.960,60	388.211,42
CONFINS	INSCRITA	-	62.858,16	310.983,69	546.465,26	238.008,60
	COBRADA	-	57.717,24	62.807,20	84.243,15	177.704,16
	REALIZADA	-	50.378,77	53.339,14	70.058,72	169.097,38
CONTAGEM	INSCRITA	-	0,0	0,0	95.608.136,49	33.361.407,34
	COBRADA	-	7.079.100,73	9.188.542,08	16.069.832,12	22.583.464,05
	REALIZADA	6.774.255,44	7.079.100,73	9.188.542,08	10.486.264,27	15.480.247,46
IBIRITÉ	INSCRITA	-	0,0	16.511.401,65	7.298.176,73	948.360,67
	COBRADA	-	2.266.348,12	2.846.200,87	0,0	3.539.627,43
	REALIZADA	1.505.543,13	1.837.107,47	2.082.934,71	2.346.859,18	2.585.534,87
IGARARÉ	INSCRITA	-	1.070.609,99	1.057.128,38	4.317.977,35	0,0
	COBRADA	-	561.760,52	583.479,60	889.996,94	1.089.254,94
	REALIZADA	561.169,28	421.597,32	342.685,56	694.173,89	754.120,40
LAGOA SANTA	INSCRITA	-	4.270.771,61	4.374.018,67	5.462.877,62	9.249.184,15
	COBRADA	-	2.871.835,26	2.733.628,66	3.817.766,16	3.856.641,41
	REALIZADA	1.318.217,26	1.569.948,35	1.504.362,64	2.010.145,33	2.347.014,95
NOVA LIMA	INSCRITA	-	14.032.672,00	25.053.188,46	31.719.261,78	29.505.923,78
	COBRADA	-	4.784.751,00	7.645.616,18	0,0	8.783.414,84
	REALIZADA	4.711.088,00	4.272.441,00	4.471.318,62	5.520.342,38	5.480.048,87
SABARÁ	INSCRITA	-	3.859.475,64	2.710.953,12	4.262.843,18	3.459.467,38
	COBRADA	-	0,0	1.320.268,15	1.418.734,95	2.004.333,88

	REALIZADA	1.446.960,69	1.372.413,78	1.320.268,15	1.418.734,95	1.533.539,65
SANTA LUZIA	INSCRITA	-	0,0	0,0	33.307.260,85	0,0
	COBRADA	-	4.848.902,03	5.059.092,00	3.503.501,37	0,0
	REALIZADA	4.590.285,37	4.848.902,03	5.059.092,00	3.503.501,37	4.658.984,08
VESPASIANO	INSCRITA	-	4.503.717,00	5.795.767,00	5.251.986,74	4.908.717,76
	COBRADA	-	1.202.769,00	666.273,00	1.237.533,06	2.007.146,44
	REALIZADA	1.044.279,00	1.202.769,00	486.507,00	823.452,46	1.276.527,04

* Os dados foram extraídos diretamente da Secretaria do Tesouro Nacional, segundo informações prestadas pelos próprios municípios em seus relatórios resumidos de execução orçamentária, relativamente ao último bimestre e respectivo balanço geral de cada exercício indicado.

De acordo com a Tabela 14, verifica-se ser uma prática comum aos Municípios de inscrever quantias superiores àquelas que serão cobradas, e, enfim, o montante de cobrança superar o volume de arrecadação. À exceção de Belo Horizonte, Sabará e Santa Luzia, todos os Municípios da amostra informaram a ocorrência deste fenômeno, ressalvada apenas pelo resultado fiscal de 2012.

Cumpre, doravante, avaliar se a arrecadação de dívida ativa relaciona-se à cobrança judicial entre os anos de 2008 e 2012. Na Tabela 15, observa-se que, à exceção de Betim, todos os Municípios realizaram suas receitas de dívida ativa acima das previstas, em pelo menos um exercício, cujos valores, contudo, não induzem ao entendimento de uma possível recuperação de receita de exercícios anteriores. Em 2012, destacam-se Contagem, Lagoa Santa, Sabará, Santa Luzia e Vespasiano; em 2011, Belo Horizonte, Caeté, Ibirité e Igarapé; em 2010, Caeté; e, em 2008, Ibirité, Igarapé e Nova Lima.

Tabela 15 – Relação entre ações de execução fiscal ajuizadas e receitas oriundas de dívida ativa entre os exercícios de 2008-2012

MUNICÍPIO	CRITÉRIOS	2008	2009	2010	2011	2012
BELO HORIZONTE	AEF AJUIZADAS	-	-	-	36.948	19.622
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA PREVISTA	156.187.170,00	168.697.256,00	254.451.218,00	205.160.144,00	260.156.124,00
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	145.775.220,36	154.913.114,68	197.917.905,77	241.897.402,53	142.010.683,97
BETIM	AEF AJUIZADAS	21	30	78	2	0
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA PREVISTA	6.999.000,00	6.527.000,00	10.767.366,00	18.572.057,00	8.055.000,00
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA	4.933.986,72	6.399.612,78	4.197.024,37	2.198.996,90	4.120.060,86

	REALIZADA					
CAETÉ	AEF AJUIZADAS	-	-	-	91	168
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA PREVISTA	335.100,00	535.000,00	535.000,00	535.290,00	565.400,00
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	431.909,31	477.014,96	434.774,34	588.960,60	388.211,42
CONFINS	AEF AJUIZADAS	0	0	0	0	0
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA PREVISTA	-	-	-	-	-
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	-	50.378,77	53.339,14	70.058,72	169.097,38
CONTAGEM	AEF AJUIZADAS	-	-	-	2.441	7.921
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA PREVISTA	12.938.000,00	8.437.510,00	20.267.248,00	12.576.000,00	11.550.000,00
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	6.774.255,44	7.079.100,73	9.188.542,08	10.486.264,27	15.480.247,46
IBIRITÉ	AEF AJUIZADAS	0	0	0	0	33
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA PREVISTA	1.505.543,13	1.837.107,47	1.656.000,00	1.751.000,00	7.659.380,65
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	1.505.543,13	1.837.107,47	2.082.934,71	2.346.859,18	2.858.534,87
IGARAPÉ	AEF AJUIZADAS	16	0	5	35	0
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA PREVISTA	100.000,00	1.070.000,00	700.000,00	530.000,00	940.000,00
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	561.169,28	421.597,32	342.685,56	694.173,89	754.120,40
LAGOA SANTA	AEF AJUIZADAS	0	0	105	2.809	162
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA PREVISTA	4.512.000,00	2.412.000,00	1.404.300,00	1.474.900,00	1.711.110,00
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	1.318.217,26	1.569.948,35	1.504.362,64	2.010.145,33	2.347.014,95
NOVA LIMA	AEF AJUIZADAS	0	0	1	836	406
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA PREVISTA	4.656.000,00	8.601.000,00	6.501.000,00	7.501.000,00	9.435.000,00
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	4.711.088,00	4.272.441,00	4.471.318,62	5.520.342,38	5.480.048,87
	AEF AJUIZADAS	0	0	0	0	2
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA	3.273.500,00	1.834.500,00	2.004.269,36	1.819.155,42	1.439.193,40

SABARÁ	PREVISTA					
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	1.446.960,69	1.372.413,78	1.320.268,15	1.418.734,95	1.533.539,65
SANTA LUZIA	AEF AJUIZADAS	1.169	15	1.875	8.224	5.522
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA PREVISTA	4.700.000,00	0,0	0,0	0,0	0,0
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	4.590.285,37	4.848.902,03	5.059.092,00	3.503.501,37	4.658.984,08
VESPASIANO	AEF AJUIZADAS	105	14	6	37	56
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA PREVISTA	652.200,00	1.134.258,00	1.070.000,00	665.000,00	681.000,00
	RECEITA POR DÍVIDA ATIVA REALIZADA	1.044.279,00	1.202.769,00	486.507,00	823.452,46	1.276.527,04

1) O número de ações ajuizadas foi obtido por meio de consulta processual no site do TJMG (www.tjmg.gov.br). A busca foi feita pela expressão "fazenda pública de (município)" e também pelo próprio designativo do Município ("Município de (nome)".

2) Os dados sobre as receitas prevista e realizada são apresentados em reais e não foram atualizados. Extraíram-se diretamente da Secretaria do Tesouro Nacional, segundo informações prestadas pelos próprios municípios em seus relatórios resumidos de execução orçamentária, relativamente ao último bimestre e respectivo balanço geral de cada exercício indicado.

O único Município que relacionou sua receita realizada em dívida ativa com ações de execução fiscal propostas foi Santa Luzia. Em todos os demais, a propositura de AEF não foi representativa da realização de receita por dívida ativa, o que induz ao uso de meios extrajudiciais de cobrança.

5.4.1 A gestão municipal da dívida ativa

Observa-se, na Tabela 14, que a forma de gestão da dívida ativa pelos Municípios é diversificada, a partir dos resultados apurados. Em Confins, Contagem, Igarapé, Lagoa Santa, Nova Lima e Vespasiano, o montante inscrito supera o valor cobrado, que, por sua vez, é maior que o valor efetivamente realizado. Aqui, existe um grande empenho dos Municípios, para que, afinal, seja recuperada uma porção menor de seus créditos. A situação é similar em Caeté e Ibirité, que assim também o fazem, embora, em 2012, tendo inscrito montante a menor, resgataram valores significativos, sobretudo referentemente a exercícios anteriores.

Betim, por sua vez, não inscreveu valores em dívida ativa em 2011, para os inscrever em 2012, realizando um valor bastante expressivo.

Curiosamente, em alguns Municípios os valores cobrados correspondem aos valores realizados, ambos inferiores ao montante inscrito. Foi o caso de Belo Horizonte, exceto para os exercícios de 2011 e 2012; e de Sabará e Santa Luzia, em ambos, ressalvado o exercício de 2012. Se não comprometida esta informação, haveria inequívoca eficiência arrecadatória nestes Municípios, em que pese não ter sido priorizado o uso dos meios judiciais de cobrança de dívida ativa.

5.4.2 A fase de inscrição em dívida ativa

A fase de inscrição em dívida ativa decorre da ocorrência de dois fatores essenciais: o vencimento e o não-pagamento no prazo por parte do contribuinte. Como se viu na Tabela 13, não se verifica a esperada proporcionalidade entre estes fatores e a dívida ativa, numa análise de seu agregado por Município.

Em Belo Horizonte, Confins, Sabará, Santa Luzia e Vespasiano, a receita inscrita oscila entre os exercícios do período de 2008 a 2012. Esta receita, contudo, cai no mesmo transcurso de tempo em Betim, Caeté e Ibirité. Somente ascende em Lagoa Santa e Nova Lima – e, aqui, a receita volta a cair em 2012.

Esta movimentação é representativa do tratamento político-fiscal da dívida ativa. Quando oscilante, induz ao entendimento de que existe falta de planejamento orçamentário, com a previsão e fixação de metas de arrecadação, quer para as receitas tributárias e não-tributárias, quer para as receitas de dívida ativa. Por outro lado, a discrepância entre o montante inscrito e a diferença entre receitas previstas e realizadas para IPTU e ISS (Tabela 13) demonstra ainda uma possível perda de receita de exercícios anteriores, por ineficiência em sua cobrança.

5.4.3 A cobrança da dívida ativa

Relativamente à cobrança propriamente dita da dívida ativa, as Tabelas 13, 14 e 15 apresentam dados que revelam uma atitude inercial da Fazenda Pública municipal. De acordo com a legislação fiscal, a inscrição em dívida ativa deve suceder ao vencimento e à certificação de não-pagamento por parte do contribuinte em tempo e modo, para proteger esta receita da suspensão da exigibilidade e, sobretudo, para garantir a integridade de seu valor e evitar seu perecimento como direito de crédito do Estado. Mas os dados indicam que, via de regra, os valores não pagos a título de IPTU e ISS não são regularmente inscritos, tampouco cobrados como esperado. São, ao contrário, estocados pelo Município, permanecendo no balanço geral como receita de longo prazo, sem se integrar ao Erário.

Nota-se que esta inação da Fazenda Pública em zelar por sua receita de dívida ativa, encontra-se amparada no art. 14, § 3°, II, da LRF, que lhe autorizaria a cancelar os débitos cujo montante seja inferior aos custos de sua cobrança. No entanto, para que houvesse esta justificativa, seria essencial que se apropriassem os custos de cobrança, segundo a técnica contábil exigida, para que se pudesse reconhecer formalmente que a dispensa se faria devida.

À falta, portanto, de parâmetros de custos para a dispensa da cobrança, reveste-se esta inércia da Fazenda Pública numa política econômica fiscal de outorga indevida de benefícios fiscais, em que há sim renúncia de receitas, mas feita de maneira não expressa e reconhecida em lei, mas “tacitamente”, para conferir tratamento privilegiado a contribuintes de IPTU e de ISS que, a princípio, não seriam beneficiários do Fisco.

Por fim, a falta de efetividade processual no conhecimento e julgamento de AEF reforça a necessidade de os Municípios estruturarem sua política fiscal adequadamente aos interesses do patrimônio público local, no caso sua receita de dívida ativa. Considerando que os custos de cobrança judicial sejam realmente altos, justifica-se que se utilizem os meios extrajudiciais, como o protesto, a inscrição em CADIN etc., até pelo diminuto custo que possuem, a afastar a própria incidência do art. 14, § 3°, II, da LRF.

6 CONCLUSÃO

A renúncia de receitas constitui-se, historicamente, um mecanismo de beneficiamento fiscal daquele contribuinte, cujo estímulo financeiro recebe do Estado em contrapartida de alguma medida alocativa que resulte em objetivos visados pelo Estado, a título de sua compensação pela perda de arrecadação. Assim sendo, situa-se no âmbito da política fiscal, enquanto política econômica constitucionalmente orientada, para atender aos objetivos próprios da Constituição Econômica, dentre eles o de promover-se o desenvolvimento.

Contudo, em âmbito municipal, observa-se uma perversão da renúncia, por uma interpretação equivocada do inciso II, § 3°, do art. 14 da LRF, o chamado cancelamento de débito, mais exatamente a não-cobrança de dívida ativa cujo montante seja inferior aos custos de sua cobrança. A partir de dados coligidos de doze municípios da RMBH, foi percebido que existe uma atitude inercial da Fazenda Pública, que impacta negativamente a receita de dívida ativa, associada justamente à possibilidade de não ser promovida a satisfação judicial destes créditos, embora, por outro lado, seja viabilizada pelos meios extrajudiciais.

Embora a Administração Fazendária possa simplesmente não lançar tributo, ou fazê-lo de forma irregular, ensejando anulação futura, poderia, noutro giro, não inscrever dívida ativa, ou faze-la indevidamente, permitindo seu questionamento. Dir-se-á tácita a renúncia pelo cancelamento indevido de débito, precisamente pela inação do Estado, com resultados negativos ao Erário e com beneficiamento direto a determinados contribuintes, sem que haja qualquer previsão legal para tanto. Assim, pode não cobrar, nem pelos meios judiciais, nem pelos meios extrajudiciais, ou também pode comprometer-se a assim o fazer, mas com uma estrutura administrativa precária e insuficiente para o exercício pleno desta atividade.

O que não se coaduna com a LRF é simplesmente haver perda de arrecadação, sem que esta receita tacitamente perdida não seja revertida para o interesse público municipal. Não pode, como se viu, permitir que o estoque de dívida ativa aumente, sem que reverta, em patamares aceitáveis, para a gestão pública local. Ou, se a política econômica assim se orientar, que seja expressa a opção do beneficiamento fiscal, para que os recursos públicos sejam efetivamente dirigidos àquelas finalidades apropriadas ao desenvolvimento local.

De todo modo, observa-se que a tendência de expansão dos meios extrajudiciais de cobrança de dívida ativa, a incluir o protesto, a inscrição em CADIN ou sistemas de proteção a crédito, além de garantir maior celeridade na satisfação creditícia e, ainda, esvaziar o estoque processual do Poder Judiciário, impacta o volume de receitas renunciadas tacitamente, na medida em que seus custos são mínimos e, assim, impeditivos da atitude inercial do Estado.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. Brasil: descentralização fiscal e avanços das políticas sociais. Documento apresentado no **XV Seminario de Política Fiscal, Serie Seminarios y Conferencias**, n. 32, 2003.

AFONSO, Roberto A. E. A contabilidade gerencial como instrumento de melhoria do desempenho público. *In*: BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Finanças Públicas. **V Prêmio do Tesouro Nacional**. Brasília: ESAF, 2001.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; LOBO, Thereza. Descentralização fiscal e participação em experiências democráticas retardatárias. **Planejamento e políticas públicas**, n. 14, 2009.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim. A capacidade de gasto dos municípios brasileiros: arrecadação própria e receita disponível. **Cadernos Adenauer**, São Paulo, n. 4, p. 35-53, abr. 2000.

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

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

ALOCHIO, Luiz Henrique Antunes. Dívida ativa municipal e o ‘protesto’ como ‘alternativa eficiente’ ao ‘custo’ da execução fiscal: uma reflexão a partir do Estado do Espírito Santo. **Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina**, v. 2, n. 1, p. 135-157, 2013.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Rio de Janeiro, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan.-mar. 1999.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDRADE, Marcos Alves de. **Renúncia de receita face à lei de responsabilidade fiscal**. [s. l.]: [s. n.], 2003.

ANDREAZZI, Maria de Fátima Siliansky de; OCKÉ-REIS, Carlos Octávio. Renúncia de arrecadação fiscal: subsídios para discussão e formulação de uma política pública. **PHYSIS – Revista de Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, n. 17 (3), p. 521-544, 2007.

ARRETCHE, Marta. Emergência e desenvolvimento do Welfare State: teorias explicativas. **Boletim Informativo e Bibliográfico de Ciências Sociais**, v. 39, p. 3-40, 1995.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BATISTA, Paulo Nogueira. O consenso de Washington; a visão neoliberal dos problemas latino-americanos. *In*: SOBRINHO, Barbosa Lima *et al*. **Em defesa do interesse nacional: desinformação e alienação do patrimônio público**. São Paulo: Paz e Terra, 1994.

BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 105, p. 389-406, 2010.

_____. **Constituição econômica e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. O Estado desenvolvimentista e seus impasses: uma análise do caso brasileiro. **Boletim de ciências económicas**, XLVII, 2004, pp. 149-180.

BORDIN, Luís Carlos V.; LAGEMANN, Eugenio. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. **Isenções tributárias**. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias S/A, 1980.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2013). **Demonstrativo dos Gastos Tributários**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico /estudotributario/BensTributarios/2013/DGT2013.pdf>. Acesso em: 22 de janeiro de 2015.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 12.767, de 27 de dezembro de 2012: Dispõe sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica; altera as Leis n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 11.508, de 20 de julho de 2007, 11.484, de 31 de maio de 2007, 9.028, de 12 de abril de 1995, 9.492, de 10 de setembro de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002: Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

BRASIL. Ministério de Estado da Fazenda. Portaria MF n. 130, de 19 de abril de 2012: Altera a Portaria MF n. 75, de 22 de março de 2012 , que dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf130 .htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

BRASIL. Ministério de Estado da Fazenda. Portaria MF n. 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf075. htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

BRASIL. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação n. 2**. 2ª ed. Brasília: Presidência da República, 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 452, de 02 de junho de 2010. **Diário de Justiça Eletrônico** de 21 jun. 2010.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Pedido de Providências n. 0004537-54.2009.2.00.0000. Relatado pela Conselheira Morgana de Almeida Richa. **Diário de Justiça Eletrônico**, n. 62, p. 8-21, de 08/04/2010.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009: Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis n. 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei n. 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei n. 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis n. 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos n. 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

BRASIL. Ministério de Estado da Justiça. **Estudo sobre as execuções fiscais no Brasil**. São Paulo: Ideal, 2007.

BRASIL. Procuradoria Geral Federal. Portaria n. 915, de 16 de setembro de 2009, **Diário Oficial da União**, de 17 set. 2009.

BRASIL. Advocacia Geral da União. Instrução Normativa n. 01, de 14 de fevereiro de 2008. **Diário Oficial da União**, de 18/02/2008.

BRASIL. Ministério da Justiça. Secretaria de Reforma do Judiciário. **Estudo sobre execuções fiscais no Brasil**. São Paulo, 2007.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Receitas públicas: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 3ª edição. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2006.

BRASIL. Ministério de Estado da Justiça. **Perfil e evolução das finanças municipais**. Brasília: [s. n.], 2006.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Dívida ativa: manual de procedimentos: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 1ª edição. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2004.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Estudos Tributários 12 - Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)**. Brasília: RFB, 2003.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997: Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9492.htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 9.469, de 10 de julho de 1997: Regulamenta o disposto no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, entes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei n. 8.197, de 27 de junho de 1991, e a Lei n. 9.081, de 19 de julho de 1995, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9469.htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996: Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991: Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 7.799, de 10 de julho de 1989: Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7799.htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980: Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

BRASIL. Presidência da República. Decreto-lei n. 1.569, de 08 de agosto de 1977: Modifica o artigo 11 do Decreto-lei n. 352, de 17 de junho de 1968, alterado pelo artigo 1º do Decreto-lei n. 623, de 11 de junho de 1969, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1569.htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

BRASIL. Presidência da República. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, data. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 18 jan. 2015.

CARNEIRO, Ricardo; MENICUCCI, Telma Maria Gonçalves. **Gestão pública no século XXI: as reformas pendentes**. Brasília, IPEA, 2011.

CARIBÉ, Luiz Lustosa Roriz. **Ilegitimidade do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal na regulação dos incentivos fiscais estaduais**. Disponível em: http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/ilegitimidade-do-art-14-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-na-regula%C3%A7%C3%A3o-dos-incentivos-fisca. Acesso em: 18 jan. 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

CARVALHO JÚNIOR, Antonio Carlos Costa D'Ávila. **Renúncias de receitas e o processo orçamentário: comentários ao acórdão 747/2010 – TCU – Plenário**. Brasília: [s. n.], 2012.

CLARK, Giovani; GUIMARÃES, Fábio Luís. A renúncia de receita municipal enquanto política econômica setorial. *In*: BARACHO, Hertha Urquiza; POMPEU, Gina Vidal Marcílio; GONÇALVES, Everton das Neves (org.). **Direito e Economia I: XXIII Congresso Nacional do CONPEDI**, Florianópolis, 2014, v. 01, p. 148-172.

CLARK, Giovani; CORRÊA, Leonardo Alves; DO NASCIMENTO, Samuel Pontes. Ideologia constitucional e pluralismo produtivo. **Lusíada, Economia e Empresa**, n. 17, p. 155-182, 2014.

CLARK, Giovani. Política Econômica e Estado. *In*: SOUZA, Washington Peluso Albino de; CLARK, Giovani. **Questões Polêmicas de Direito Econômico**. São Paulo: LTr, 2008.

_____. **O Município em face do Direito Econômico**. Belo Horizonte, Del Rey, 2001.

COLAUTO, Romualdo Douglas *et al*. Análise inferencial de normas de finanças públicas: enfoque sobre concessão de benefícios por meio de renúncia de receitas públicas. In: XXXIII Encontro da ANPAD, 2009, São Paulo. **Anais**, Rio, ANPAD, p. 1-15.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Direito Tributário e Finanças Públicas**. Rio de Janeiro, Editora Getúlio Vargas, 2011.

DAIN, Sulamis. Como não fazer política fiscal. **Revista de Economia Política**, v. 3, n. 4, p. 127-134, 1983.

DEODATO, Alberto. **As funções extra-fiscais do impôsto**. Belo Horizonte: Faculdade de Direito de Minas Gerais. Tese para o concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças, 1949.

ESPING-ANDERSEN, Gosta. O futuro do Welfare State na nova ordem mundial. **Lua Nova**, v. 35, p. 75-111, 1995.

FATTORI, Sara Corrêa; PRIZENGI, Cristina Duarte Leite. **O custo da cobrança judicial da dívida ativa de pequeno valor frente às imposições da lei de responsabilidade fiscal**. *S. l.: s. e., s. d.*

FRANCO, Bernardo Nacouzi de Mello. **Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 30ª ed. São Paulo: Editora Nacional, 2001.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Instituições orçamentárias e política fiscal no Brasil; governo federal – 1965 a 2010**. 2012. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tópicos sobre a política fiscal e o ajuste fiscal no Brasil**. 2009. Tese (Doutorado) – Universidade de Brasília, Brasília, 2009.

GOUVEIA, Marly Miloca da Câmara. **Ato administrativo e regime jurídico da inscrição em dívida ativa**. 2005. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

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

HENRIQUES, Elcio Fiori. (2009). **O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIVPremio/financas/1tefpXIVPTN/monografia_Tema2_Elcio_Fiori_Henriques.pdf>. Acesso em: 16 de abril de 2014.

_____. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

HINCAPÍE, Gabriel Méndez e RESTREPO, Ricardo Sanín. La Constitución Encriptada. **Revista de Derechos Humanos y Estúdios Sociales**, ano IV, n. 08, jul.-dic. 2012.

HORNGREN, FOSTER e DATAR. **Contabilidade de custos**. 9ª edição. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KHAIR, Amir. **A questão fiscal e o papel do Estado**. São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2013.

KORFF, Eurico. Finanças públicas municipais. **Revista de Administração de Empresas**, v. 17, n. 5, p. 07-41, 1977.

KUCZYNSKI, Pedro-Pablo; WILLIAMSON, John. Depois do Consenso de Washington: retomando o crescimento e a reforma na América Latina. **Revista de Economia Política**, v. 24, n. 4, p. 96, 2004.

LEITE, Cristiane Kerches da Silva. **Federalismo, processo decisório e ordenamento fiscal: a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília: IPEA, 2011.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos – planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Custos: um enfoque administrativo**. 11ª edição. Rio de Janeiro: FGV, 1995.

LINHARES, Fabricio Carneiro; SIMONASSI, Andrei Gomes; NOJOSA, Glauber Marques. A Dinâmica do Equilíbrio Financeiro Municipal e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Economia**, Brasília, p. 735-758, 2012.

LOBATO, Paulo Henrique Bese; SOMAVILLA, Jaqueline Lara. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, v. 70, n. 1, jan. / mar. 2009.

LOPES, Carlos. Crescimento económico e desigualdade: As novidades pós-Consenso de Washington. **Revista Crítica de Ciências Sociais**, n. 94, p. 03-20, 2011.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320/64 comentada**. 28 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

MACRUZ, João Carlos. Lei de Responsabilidade Fiscal - renúncia de receita - isenção em caráter não-geral - pressupostos legais. **Boletim de Direito Municipal**, São Paulo, v. 18, n. 11, p. 827-834, nov. 2002.

MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDFE**, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, set. 2012 / fev. 2013.

MELO FILHO, João Aurino de (org.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4 ed. Salvador: Jus Podium, 2012.

MENDES, Graciano Rocha. **Controles sobre renúncias de receita: quadro atual e oportunidades de aperfeiçoamento**. [*S. l.]: [s. n.*], 2012.

MENEGHETTI NETO, Alfredo. Os incentivos fiscais nos municípios brasileiros. **RCA– Revista de Controle e Administração**, volume IV, n. 2, jul./dez. 2008.

MINAS GERAIS. Governo do Estado. Decreto n. 45.989, de 13 de junho de 2012: **Dispõe sobre a utilização de meios alternativos de cobrança de créditos do Estado e de suas autarquias e fundações. Diário Oficial**, Local, data. **Disponível em:** http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2012/d45989_2012.htm**. Acesso em 18 jan. 2015.**

MINAS GERAIS. Governo do Estado. **Plano Diretor de Desenvolvimento Integrado da Região Metropolitana de Belo Horizonte**. Belo Horizonte, v. 1, 2011.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. Aplicação temporal da Lei e Responsabilidade Fiscal. *In*: **Responsabilidade Fiscal: estudos e orientações, uma primeira abordagem.** QUADROS, Cerdônio (org.). São Paulo: Editora NDJ, p. 1-32, 2001.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. São Paulo: EDUSP, 1980.

NAKAGAWA, Masayuki. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação JIT/TQC**. São Paulo: Atlas, 1991.

NEVES, Marcelo. A Força Simbólica dos Direitos Humanos. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, out.-dez. 2005.

NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de receita, guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF**. [*S. l.]: [s. n.*], 2010.

NUNES, António José Avelãs. **Uma introdução à economia política**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de; MARQUES JUNIOR, Liderau dos Santos. **Política fiscal local e o crescimento econômico dos municípios gaúchos (1996-2001)**. [*S. l.]: [s. n.*], 2006.

ORAIR, Rodrigo Octávio *et al*. **Uma metodologia de construção de séries de alta frequência das finanças municipais no Brasil com aplicação para o IPTU e o ISS: 2004-2010**. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2011.

PASSOS, Ana Beatriz da Motta. **Discricionariedade administrativa e renúncia de receitas à luz da lei de responsabilidade fiscal**. [*S. l.]: [s. n.*], *s. d.*

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. A crise financeira global e depois: um novo capitalismo? **Novos Estudos-CEBRAP**, n. 86, p. 51-72, 2010.

_____. Financiamento para o subdesenvolvimento: o Brasil e o Segundo Consenso de Washington. **Ana Célia Castro, org., Desenvolvimento em Debate: Painéis do Desenvolvimento Brasileiro I**, v. 2, p. 359-398, 2002.

PINHEIRO, Fernando Antonio França Sette. **Renúncias fiscais e lei de responsabilidade fiscal: o caso de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2003.

PORSSE, Alexandre Alves; MADRUGA, Felipe Gomes. **Efeitos distributivos de políticas tributárias anticíclicas: análise da desoneração do IPI sobre o setor automobilístico**. [*S. l.]: [s. n.*], *s. d.*

PRADO, Sérgio. Transferências Intergovernamentais na Federação Brasileira: avaliação e alternativas de reforma. **Caderno Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros**, n. 6, p. 323, 2006.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. (2007). **Disciplinamento das renúncias de receitas federais - inconsistências no controle dos gastos tributários**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acesso em: 14 de Abril de 2014.

REZENDE, Gervásio Castro de. **Programa de Crédito Especial para Reforma Agrária (Procera): institucionalidade, subsídio e eficácia**. Rio de Janeiro: IPEA, 1999.

RODRIGUES, Juliano José. A extrafiscalidade tributária para o imposto sobre serviço como instrumento de desenvolvimento municipal. **Boletim Jurídico**, Uberaba, v. 4, 2006.

ROSA, José Rui Gonçalves. **Benefícios ou gastos tributários: aperfeiçoando critérios de identificação e de estimativa de renúncia de receita**. Senado Federal, Orçamento público em discussão, n. 4, 2013.

SANTOS, Cláudio Hamilton dos; GENTIL, Denise Lobato. A CF/88 e as finanças públicas brasileiras. *In*: **A Constituição brasileira de 1988 revisitada: recuperação histórica e desafios atuais das políticas públicas nas áreas econômica e social**. CARDOSO JÚNIOR, José Celso Cardoso (org.). Brasília: Ipea, p. 123-160, 2009.

SÃO PAULO. Procuradoria Geral do Estado. Resolução PGE n. 45, de 15 de junho de 2011. **Diário Oficial do Estado**, Caderno Executivo I, seção PGE, de 16/06/2011, p. 52.

SÃO PAULO. Lei n. 14.272, de 20 de outubro de 2010: autoriza o Poder Executivo, nas condições que especifica, a não propor ações ou desistir das ajuizadas e dá providências

correlatas. **Diário Oficial do Estado**, Local, data. Disponível em: http://www.al.sp.gov.br/norma/?id=160361. Acesso em: 18 jan. 2015.

SAYD, Patrícia Dutra. **Renúncia fiscal e equidade na distribuição de recursos para a saúde.** 2003. Dissertação (Mestrado) – Fundação Oswaldo Cruz, Escola Nacional de Saúde Pública, Rio de Janeiro. Disponível em: http://arca.icict.fiocruz.br/handle/icict/4699. Acesso em 18 jan. 2015.

SILVA, Nemias Nicolau da; BARBOSA, Silvio Teixeira; ROMEIRO, Valfrido. As políticas públicas de renúncia fiscal e os seus benefícios: caso da prefeitura do município de Londrina. **Múltiplo Saber**, v. 16, n. 01, abr.-jun. 2012.

SILVA, Fernando Antonio Rezende da; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar?** Rio de Janeiro, Editora FGV, 2007.

SIMONIT, Silvia. Los gastos tributarios y las renuncias tributarias en América Latina. In: **XIV Seminario Regional de Política Fiscal: compendio de documentos-Santiago**: CEPAL, p. 123-135, 2002.

SOUZA, José Gilberto de. O imposto territorial rural e os municípios: o impacto nas receitas municipais e a renúncia fiscal. **Ciência Rural**, v. 34, n. 5, p. 1563-1569, 2004.

SOUZA, Washington Peluso Albino. **Primeiras linhas de direito econômico**. 4 ed. São Paulo: LTr, 1999.

_____. O neo-liberalismo da Constituição de 1988. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, n. 33, p. 403-419, 1991.

_____. Ideologia e Ordem Econômica. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, v. 28, n. 23-25, p. 132-154, 1982.

_____. Direito econômico e legislação florestal. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, v. 26, n. 19-20, p. 330-368, 1978.

RIO DE JANEIRO. Lei n. 5.351, de 15 de dezembro de 2008: **Altera dispositivos do Decreto-Lei** n. 0**5, de 15 de março de 1975. Diário Oficial**, Local, data. **Disponível em:** http://www.dividaativa.rj.gov.br/LEI_5351.asp**. Acesso em: 18 jan. 2015.**

TAVARES, Martus. Vinte anos de política fiscal no Brasil: dos fundamentos do novo regime à Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Economia e Relações Internacionais / Faculdade de Economia da Fundação Armando Alvares Penteado**, v. 4, n. 7, jul. 2005, p. 79-101, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais - efeitos no tempo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 121, p. 127-146, 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA. **Guia: lei de responsabilidade fiscal: Lei Complementar n. 101/2000**. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2002.

VILLELA, Luiz Arruda; VIOL, Andrea Lembruger; JORRATT, Michael. **Tax expenditure budgets: concepts and challenges for implementation**. New York: Inter-American Development Bank, 2010.

VILLELA, Luiz Arruda. **Gastos tributários e justiça fiscal: o caso do IRPF no Brasil**. Rio de Janeiro: Dissertação de Mestrado, Departamento de Economia, PUC-Rio, 1981.

_____. A identificação dos gastos tributários no Brasil. In: **Série de Estudos sobre Economia do Setor Público**. Rio de Janeiro: INPES/IPEA, 1989.

VIOL, Andrea Lemgruber. **Renúncia Tributária no Brasil**. [*S. l.*]: Cepal, *s. d*.

APÊNDICE A – FORMULÁRIO 1 DE PESQUISA APLICADA A PROCURADORIAS MUNICIPAIS

Qual o número absoluto de ações de execução fiscal ajuizadas entre os anos de 2008 e 2012?

MUNICÍPIO	PIB	2008	2009	2010	2011	2012
Belo Horizonte						
Betim						
Caeté						
Confins						
Contagem						
Ibirité						
Igarapé						
Lagoa Santa						
Nova Lima						
Sabará						
Santa Luzia						
Vespasiano						

APÊNDICE B – FORMULÁRIO 1 DE PESQUISA APLICADA A SECRETARIAS MUNICIPAIS DE FAZENDA

Qual o número absoluto de CDA's emitidas entre os anos de 2008 e 2012?

MUNICÍPIO	PIB	2008	2009	2010	2011	2012
Belo Horizonte						
Betim						
Caeté						
Confins						
Contagem						
Ibirité						
Igarapé						
Lagoa Santa						
Nova Lima						
Sabará						
Santa Luzia						
Vespasiano						

APÊNDICE C – FORMULÁRIO 2 DE PESQUISA APLICADA A SECRETARIAS MUNICIPAIS DE FAZENDA

<table>
<tr><td colspan="3">É possível precisar as CDA’s do período 2008 a 2012 por categoria econômica (valor nominal de emissão), por origem (IPTU ou ISS) e por contribuinte (produtor e não-produtor)?</td></tr>
<tr><td>MUNICÍPIO</td><td colspan="2">ANO</td></tr>
<tr><td rowspan="7"></td><td colspan="2">Categoria econômica</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="2">Origem</td></tr>
<tr><td>( ) IPTU</td><td>( ) ISS</td></tr>
<tr><td colspan="2">Contribuinte</td></tr>
<tr><td>( ) Produtor</td><td>( ) Não-produtor</td></tr>
</table>

* Prefere-se a indicação em números absolutos.

APÊNDICE D – FORMULÁRIO 2 DE PESQUISA APLICADA A PROCURADORIAS MUNICIPAIS

<table>
<tr><td colspan="3">Relativamente às execuções fiscais ajuizadas no período de 2008 a 2012, houve acordos para pagamento? Em caso positivo, é possível precisar se judicial ou extrajudicial?</td></tr>
<tr><td>MUNICÍPIO</td><td colspan="2">ANO</td></tr>
<tr><td rowspan="3"></td><td rowspan="2">( ) Com acordo</td><td>( ) Judicial</td></tr>
<tr><td>( ) Extrajudicial</td></tr>
<tr><td colspan="2">( ) Sem acordo</td></tr>
</table>

* Prefere-se a indicação em números absolutos.

APÊNDICE E – FORMULÁRIO 3 DE PESQUISA APLICADA A PROCURADORIAS MUNICIPAIS

Relativamente às execuções fiscais ajuizadas no período de 2008 a 2012, houve resultado financeiro ao Município, decorrente do ajuizamento de ações de execução fiscal? É possível precisar valor absoluto ou em relação ao orçamento?	
MUNICÍPIO	ANO
	( ) Houve resultado
	( ) Não houve resultado

* Prefere-se a indicação de acordos em números absolutos.

APÊNDICE F – FORMULÁRIO 4 DE PESQUISA APLICADA A PROCURADORIAS MUNICIPAIS

Relativamente às execuções fiscais ajuizadas no período de 2008 a 2012, houve remissão, anistia ou concessão de outros benefícios fiscais? Em caso positivo, qual o dispositivo normativo que os autorizou? É possível precisar o montante renunciado?	
MUNICÍPIO	ANO
	( ) Houve concessão de benefício fiscal.
	( ) Não houve concessão de benefício fiscal.

* Em caso positivo, solicita-se cópia da lei ou ato normativo.

APÊNDICE G – FORMULÁRIO 5 DE PESQUISA APLICADA A PROCURADORIAS MUNICIPAIS

<table>
<tr><td colspan="3">Relativamente às ações de execuções fiscais ajuizadas no período de 2008 a 2012, houve sua prescrição ou a decadência do respectivo crédito ou a suspensão de ações ajuizadas? É possível precisar número absoluto de ações afetadas, por categoria e respectivo impacto financeiro no exercício?</td></tr>
<tr><td>MUNICÍPIO</td><td colspan="2">ANO</td></tr>
<tr><td rowspan="2"></td><td>( ) Houve</td><td>( ) Prescrição
( ) Decadência
( ) Suspensão</td></tr>
<tr><td colspan="2">( ) Não houve</td></tr>
</table>

APÊNDICE H – FORMULÁRIO 3 DE PESQUISA APLICADA A SECRETARIAS MUNICIPAIS DE FAZENDA

Como a Fazenda Municipal define os custos de cobrança de débitos?	
( ) Mensura	( ) Identifica e apropria custos diretos
	( ) Identifica e rateia custos indiretos
( ) Arbitra	
( ) Não define	