



A RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL SOB A ÓTICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL*

I Jen Huang**

Sumário: 1. Introdução. 2. Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal. 3. A Renúncia Fiscal e o artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal. 4. Avaliação do STF da Renúncia de Receita em sede da ADI 2238. 5. A ADI 6357 e a Análise da Renúncia de Receita na Conjuntura da Pandemia do COVID-19. 6. Conclusão. Referência Bibliográfica.

1. INTRODUÇÃO¹

A gestão fiscal responsável, com o equilíbrio entre as receitas e gastos públicos é um dos temas controversos em Direito Financeiro. A complexidade do tema ganhou novo destaque e debates, tendo em vista que, em 24 de março de 2025, a Receita Federal do Brasil publicou o Ato Declaratório Executivo nº 2/ 2025² tornando pública a demonstração do atingimento do limite legal de 15 bilhões de reais para o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (PERSE), com a consequente extinção do referido benefício fiscal.

¹ Artigo fruto da Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Disciplina de GPI sobre jurisprudência, tributária e financeira, do Supremo Tribunal Federal, lecionada pelos Professores Marcus Abraham e Sérgio André Rocha.

² BRASIL. Receita Federal do Brasil. Ato Declaratório Executivo RFB nº 2, de 21 de março de 2025. Tornar pública a demonstração do atingimento do limite previsto no art. 4º-A da Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021, realizada em audiência pública no Congresso Nacional, no dia 12 de março de 2025, com a consequente extinção do benefício fiscal a partir do mês de abril de 2025. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/143375>. Acesso em: 29 abr.2025.

*Publicado em ago. 2025.

**Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Graduada em Direito pela Universidade Federal Fluminense – UFF. Advogada. Consultora Jurídica. E-mail: ihuang22@gmail.com



Sem entrar no mérito das correntes distintas acerca da extinção benefício, que contribuem e enriquecem o debate jurídico do tema, de maneira geral, observa-se que a estabilidade econômica e o equilíbrio fiscal se impõem como norte no ordenamento jurídico brasileiro.

Sob o aspecto do Direito Financeiro, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), promulgada por meio da Lei Complementar nº 101/2000, estabelece normas de finanças públicas com foco na responsabilidade na gestão fiscal. A sua edição foi bastante enaltecida no âmbito internacional, sendo um marco que estabelece os aspectos relevantes do equilíbrio fiscal e da responsabilidade gerencial do gasto público.

O seu artigo 14 preceitua que 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 e atender uma das seguintes condições: (i) demonstração pelo proponente de 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 lei de diretrizes orçamentárias; (ii) estar 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.

Com efeito, as inovações advindas do referido dispositivo legal levaram a questionamentos acerca da sua constitucionalidade, sobretudo quanto à necessidade de a renúncia de receita ser necessariamente acompanhada de medidas de compensação através do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

A título exemplificativo, observa-se que o Partido Comunista do Brasil, o Partido Socialista Brasileiro e o Partido dos Trabalhadores ajuizaram a ação direta de inconstitucionalidade (ADI) 2238 e sustentaram que a LRF padecia tanto de inconstitucionalidade formal, quanto inconstitucionalidade material.³ No tocante à alegação da

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1829732>. Acesso em 19 jan.2024.



inconstitucionalidade material, houve o questionamento de diversos dispositivos da LRF, inclusive o artigo 14, que contém as regras diretrizes da renúncia fiscal.

Nesse cenário, o presente artigo objetiva destacar os principais aspectos da renúncia fiscal. Trata-se de uma das matérias mais complexas do Direito Financeiro, o que reflete na existência de problemas aos quais as soluções não são fáceis, sendo tema de constantes debates e discussões.

Assim, na primeira parte, faz-se exposição dos aspectos relevantes da LRF, trazendo informações sobre a importância da sua promulgação e os pilares que sustentam referida normativa, assim como faz considerações sobre a renúncia de receita contida no artigo 14, II. Na segunda parte, focou-se na análise da Corte Suprema sobre a renúncia fiscal, especialmente em relação às discussões apresentadas em sede da ADI 2238 e ADI 6357 para, ao final, apresentar as conclusões do tema.

2. ASPECTOS RELEVANTES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Com fundamento no artigo 163⁴ da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que atribui à lei complementar dispor sobre finanças públicas, a LRF foi promulgada no Brasil pela Lei

⁴ BRASIL. Constituição Federal da República do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2023. “Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

I - finanças públicas;

II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;

III - concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta;

VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios



Complementar nº 101/2000 e estabelece normas de finanças públicas, voltados para a responsabilidade na gestão fiscal, consoante preceito previsto no *caput*,⁵ do seu artigo 1º.

No período anterior à sua edição, a CF/88 e as leis complementares previam regras de execução do orçamento, mas não havia uma efetiva preocupação com a gestão propriamente dita, matéria essa que foi ganhando destaque nos anos posteriores, no plano do direito constitucional orçamentário brasileiro.⁶

Note-se que a LRF, apresentada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional por meio do Projeto de Lei Complementar 18/99, apresentava diversas previsões de controle de gastos com o pessoal⁷. As regras foram inspiradas no modelo da Nova Zelândia e a sua edição foi bastante enaltecida no âmbito internacional, tanto por especialistas como por organismos multilaterais. Vale ressaltar que normativa similar foi igualmente adotada por Estados Unidos, Inglaterra, Alemanha, Áustria, Bélgica.⁸

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

VIII - sustentabilidade da dívida, especificando:

- a) indicadores de sua apuração;
- b) níveis de compatibilidade dos resultados fiscais com a trajetória da dívida;
- c) trajetória de convergência do montante da dívida com os limites definidos em legislação;
- d) medidas de ajuste, suspensões e vedações;
- e) planejamento de alienação de ativos com vistas à redução do montante da dívida.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso VIII do caput deste artigo pode autorizar a aplicação das vedações previstas no art. 167-A desta Constituição”.

⁵ BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 01 jul. 2023. “Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição”.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro, Renovar, 2008, p. 181.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro, Renovar, 2008, p. 181 - 182.

⁸ ABRAHAM, Marcus. Reflexões sobre finanças públicas e direito financeiro. Salvador. Juspodivm, 2019, p.71.



No cenário latino-americano, a sua adoção ocorreu em diversos países, como na Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, Equador e México, principalmente como contrapartida aos acordos financeiros firmados com o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Internacional de Desenvolvimento (BIRD).⁹

A instituição da LRF foi considerada uma das mais amplas e austeras do mundo, pautada em padrões internacionais de boa governança e preservação da coisa pública, assim como objetiva prever código de condutas para os gestores públicos e a conduta ética do administrador público, além de contribuir para o equilíbrio das finanças públicas no Brasil, nos três níveis da federação.¹⁰

Nesse cenário, Marcus Abraham destaca que a LRF se funda em três pilares: (i) planejamento orçamentário: ao determinar a implementação de um ciclo fiscal que preza pela responsabilidade gerencial de longo prazo e qualidade do gasto público; (ii) transparência fiscal: por meio da prestação de contas com a obrigação da divulgação em veículos de fácil acesso, que possibilita o acompanhamento por qualquer cidadão, além da criação de controles contábeis e financeiros; (iii) equilíbrio das finanças públicas: englobando os três níveis da federação, no que se refere ao saneamento, reorganização da dívida, assim como limitação de gastos e metas de superávit fiscal.¹¹

Note-se que o equilíbrio orçamentário é princípio que legitima o Estado financeiro e, embora não reste consignado expressamente na CF/88, sua recomendação se identifica em diversos dispositivos, com a adesão da Carta Magna à observância do princípio do equilíbrio econômico; contudo sem a eficácia vinculante, ao permitir o endividamento, ainda que limitado. É o que se identifica em alguns dispositivos constitucionais, à exemplo da proibição de o Banco

⁹ ABRAHAM, Marcus. Reflexões sobre finanças públicas e direito financeiro. Salvador. Juspodivm, 2019, p.71.

¹⁰ ABRAHAM, Marcus. Reflexões sobre finanças públicas e direito financeiro. Salvador. Juspodivm, 2019, p. 69 - 72.

¹¹ ABRAHAM, Marcus. Reflexões sobre finanças públicas e direito financeiro. Salvador. Juspodivm, 2019, p.71 - 72.



Central conceder empréstimos ao Tesouro (artigo 164, §1º¹²), assim como na presença da transparência dos incentivos (artigo 165, §6º¹³).¹⁴

Ademais, o equilíbrio fiscal é princípio orçamentário que representa a verdadeira estabilidade financeira, ao recomendar que para toda despesa deve haver uma receita para financiá-la, com o objetivo de evitar surgimento de déficits orçamentários descontrolados, com previsão no §1º,¹⁵ do artigo 1, da LRF.¹⁶

Importante ressaltar ainda que a transparência será assegurada por meio da gestão fiscal, prevista no artigo 1º, da LRF, sendo princípio constitucional implícito que legitima o Estado

¹² BRASIL. Constituição Federal da República do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2023. “Art. 164. A competência da União para emitir moeda será exercida exclusivamente pelo banco central.

§ 1º É vedado ao banco central conceder, direta ou indiretamente, empréstimos ao Tesouro Nacional e a qualquer órgão ou entidade que não seja instituição financeira”.

¹³ BRASIL. Constituição Federal da República do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2023. “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”.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro, Renovar, 2008, p. 122 – 124.

¹⁵ BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 01 jul. 2023. “Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar”.

¹⁶ ABRAHAM, Marcus. Curso e Direito Financeiro Brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro. GEN/Forense, 2021, p.323.



Financeiro, ao sinalizar que a atividade financeira deve ser dotada de clareza, abertura de simplicidade.¹⁷

Não se pode olvidar a relevância do equilíbrio fiscal e a necessária responsabilidade gerencial do gasto público, considerando que a intercessão entre a arrecadação e gasto público é fundamental para o desenvolvimento do sentimento de cidadania fiscal, estimulando o cidadão de estar consciente da sua participação e compreender o dever de contribuir solidariamente em benefício da sociedade.¹⁸

Por fim, cabe destacar que o ordenamento jurídico, com o objetivo de realizar o controle das finanças, adotam mecanismos para coibir abusos e almejar o equilíbrio fiscal, sendo que no âmbito constitucional, destacam-se: (i) a renúncia de receita e subvenções são fiscalizadas pelo Tribunal de Contas - artigo 70, CF/88; (ii) 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 - artigo 165, §6, CF/88; (iii) os Convênios ICMS terão por objeto isenções, incentivos e benefício fiscais - artigo 155, §2, XII, g, CF/88.¹⁹

3. A RENÚNCIA DE RECEITA E O ARTIGO 14 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Afora a presença do equilíbrio fiscal no plano constitucional acima detalhado, sob a perspectiva legal, sua observância também se faz necessária, conforme se denota das regras que regulam a renúncia de receita estabelecida no artigo 14, da LRF.²⁰

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro, Renovar, 2008, p. 125 – 126.

¹⁸ ROCHA, Sergio André. Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro. Belo Horizonte, Casa do Direito, 2020, p.43.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro, Renovar, 2008, p. 315.

²⁰ BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 01 jul. 2023. “Art. 14. A concessão ou



Sobre o tema, Stanley S. Surrey, ao contribuir com o seu trabalho para a doutrina americana, destaca que a renúncia fiscal corresponde a gastos tributários “*tax expenditure*” que representa, essencialmente, gastos do governo em favor de grupos e atividades específicas feitos através do sistema tributário.²¹

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

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

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

²¹ Stanley S. Surrey afirma: Essencialmente, o conceito de despesa fiscal, tal como aplicado ao imposto sobre o rendimento, considera esse imposto como composto por dois elementos distintos. O primeiro elemento contém as disposições estruturais necessárias à aplicação normal de um imposto sobre a renda, como a definição de rendimento líquido; a especificação dos períodos contábeis; e a determinação das entidades sujeitas a impostos, a tabela de taxas e os níveis de isenção. Essas disposições compõem os aspectos de arrecadação de receita do imposto. O segundo elemento consiste nas preferências especiais encontradas em todo imposto de renda. Essas preferências especiais, muitas vezes chamadas de incentivos fiscais ou subsídios fiscais, são desvios da estrutura tributária normal e são projetadas para favorecer uma determinada indústria, atividade ou classe de pessoas. Eles participam de muitas formas, como exclusões permanentes de renda, deduções, diferimentos de obrigações fiscais, créditos contra impostos ou taxas especiais. Qualquer que seja sua forma, esses desvios da estrutura “normativa” do imposto de renda representam essencialmente os gastos do governo para as atividades ou grupos favorecidos feitos por meio do sistema tributário, e não por meio de doações diretas, empréstimos ou outras formas de assistência governamental. (tradução livre de “Essentially, the tax expenditure concept, as applied to an income tax, regards such a tax as composed of two distinct elements. The first element contains the structural provisions necessary to the application of a normal income tax, such as the definition of net income; the specification of accounting periods; and the determination of the entities subject to tax, the rate schedule and exemption levels.



Assim, a renúncia de receita, como por exemplo redução de base de cálculo ou alíquota e a isenção fiscal, equivalem a gastos tributários e produzem o mesmo resultado de despesa pública, como se observa, por exemplo, na restituição de tributo como incentivo, subsídios e subvenções.²²

A concessão de incentivos, por meio da renúncia de receita tributária, tem como objetivo o estímulo e desenvolvimento de determinado segmento econômico, sendo que diversas das controvérsias existentes sobre o tema estão relacionadas ao alto volume financeiro envolvimento de renúncia fiscal, além de abuso da sua utilização,²³ tanto pelo governo federal como estados e municípios, que afeta a situação financeira das contas públicas.²⁴

Nesse sentido, o artigo 14 da LRF preceitua que 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 e atender uma das seguintes condições: (i) demonstração pelo proponente de 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 lei de diretrizes orçamentárias; (ii) estar 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.

These provisions compose the revenue raising aspects of the tax. The second element consists of the special preferences found in every income tax. These special preferences, often called tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure and are designed to favor a particular industry, activity, or class of persons. They partake of many forms, such as permanent exclusions from income, deductions, deferrals of tax liabilities, credits against tax, or special rates. Whatever their form, these departures from the "normative" income tax structure essentially represent government spending for the favored activities or groups made through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance". SURREY, Stanley S.; McDANIEL, Paul R. *The tax expenditure concept and the budget reform act of 1974*, vol. XVII, nº 5, jun., 1976, p. 679-680).

²² TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro, Renovar, 2008, p. 314 – 315.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro, Renovar, 2008, p. 314.

²⁴ ABRAHAM, Marcus. Reflexões sobre finanças públicas e direito financeiro. Salvador. Juspodivm, 2019, p. 63.



Com efeito, a adoção de renúncia fiscal, seja com objetivo de incentivo ou fomento de determinado segmento, deve observar as condições e requisitos previstos no ordenamento jurídico brasileiro, tanto nos dispositivos constitucionais, quanto infraconstitucionais.

Do exposto até o momento, é inegável a importância das regras da renúncia fiscal para se almejar o equilíbrio fiscal; contudo cabe destacar que se trata de tema que não guarda fim em si mesmo, especialmente quando da análise de renúncia por meio de benefício fiscal que objetivam a promoção econômica e social.

Assim, para além do plano normativo, a análise da matéria deve considerar também a perspectiva da realidade econômica e social, o que apenas destaca a complexidade da questão. Não por acaso, que referido tema encontra-se em constante debate e discussões, à exemplo do incentivo do PERSE.

Denota-se, portanto, que com relação à renúncia fiscal, sobretudo quanto à concessão dos benefícios, ainda que haja a avaliação sob a ótica constitucional e legal, a renúncia não guarda o fim em si mesmo, havendo finalidade econômicas, sociais, ambientais, ou seja dentre os vários outros campos do conhecimento humano, de modo que referido tema permeia a análise que não se limita à avaliação jurídica, devendo ser integrado com outros campos, para assegurar a legitimidade de uma renúncia de receita.²⁵

4. A AVALIAÇÃO DO STF DA RENÚNCIA DE RECEITA EM SEDE DA ADI 2238

Conforme demonstrado, a LRF trouxe aspectos relevantes quanto ao equilíbrio fiscal e a responsabilidade gerencial do gasto público. No contexto das inovações normativas advindas, pouco após a sua promulgação, em 04 de julho de 2000, o Partido Comunista do Brasil, Partido

²⁵ ROCHA, Sérgio André. Renúncia de receitas: a interseção entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário da APET*. São Paulo, Número 48, Abr.-Set. de 2023, p. 100.



Socialista Brasileiro e Partido dos Trabalhadores ajuizaram a ADI 2238 e sustentaram que a LRF padecia tanto de inconstitucionalidade formal, quanto inconstitucionalidade material.²⁶

Segundo a ADI 2238, a inconstitucionalidade formal se presenciava na inobservância (i) do artigo 65, § único, da CF/88: posto que, após a redação emendada pelo Senado Federal, não houve o retorno à Câmara dos Deputados; (ii) do artigo 163, da CF/88: a entender que a LRF regulamentou parcialmente o referido dispositivo, pois não abrangeu os incisos V a VII.²⁷

Quanto à inconstitucionalidade material sustentada pela ADI 2238, verificava-se que englobava uma lista extensa de dispositivos legais, cabendo destacar o questionamento da inconstitucionalidade do artigo 14, II,²⁸ da LRF, ao prever que a renúncia de receita deve estar acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, elevação de alíquota, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.²⁹

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1829732>. Acesso em 19 jan.2024.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238. Petição inicial. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadordpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1829732>. Acesso em 19 jan.2024.

²⁸ BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 01 jul. 2023. “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:

(...)

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”.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238. Petição inicial. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadordpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1829732>. Acesso em 19 jan.2024.



Assim, a ADI 2238 sustentava a existência de inconstitucionalidade do artigo 14, II, da LRF sob o entendimento de que confrontava a redação do artigo 167, III,³⁰ da CF/88, mais especificamente no sentido de que não pode a legislação complementar fixar limites ao ente federado para utilização de mecanismos de geração de receita “*que por adequada e soberana valoração dos Poderes Executivo e Legislativo afigure-se indispensável, como mecanismos indispensáveis à geração de emprego e consequentemente à estabilidade social*”.³¹

Ao apreciar o tema, o Relator Ministro Alexandre de Moraes manifestou-se no sentido de que o artigo 14 da LRF, que regula a concessão de benefícios tributários, não afronta o artigo 167, III, da CF/88, na medida em que o dispositivo constitucional estipula limite de endividamento específico, qual seja, captação de recursos por operações de crédito. Dessa forma, o Ministro Relator entendeu pela improcedência do pedido de inconstitucionalidade no que toca o artigo 14, II, da LRF, posição que foi seguida pelos demais Ministros, no julgamento.

Na oportunidade, o Relator Ministro Alexandre de Moraes teceu relevantes considerações sobre a renúncia de receita, destacando, inicialmente, que o textual do artigo 14, da LRF encontra-se em consonância com dois pressupostos importantes para a gestão fiscal,

³⁰ BRASIL. Constituição Federal da República do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2023. “Art. 167. São vedados:

(...)

III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;”

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238. Petição inicial. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1829732>. Acesso em 19 jan.2024, p. 28.



quais sejam, ação planejada e transparente, sendo que ambos encontram fundamento no artigo 1, §1º,³² da LRF.³³

Nesse cenário, o artigo 14 propõe a organização de forma estratégica dos impactos da concessão de benefícios, de modo que seja aprimorado a sua quantificação em termos orçamentários, aspectos esse primordial no contexto de crescente preocupação, no Brasil, quanto ao diagnóstico mais preciso sobre os recursos originados da renúncia de receita, que representam, em verdade, gastos tributários, que atingem valores exorbitantes.³⁴ Veja-se que, assim como já exposto no presente artigo a Corte Suprema igualmente entende que a renúncia de receita se traduz, em verdade, em gasto tributário.

Ademais, o voto destaca que o artigo 14, II, da LRF se traduz em uma sanção contra incentivos criados desprovidos de quaisquer análise ou deliberação razoável, eis que vai ser aplicado somente quando os novos gastos tributários não tiverem o seu impacto avaliado no orçamento.³⁵

³² BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 01 jul. 2023. “Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar”.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238. Inteiro teor do julgamento de 26 de junho de 2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826907>. Acesso em 19 jan.2024, p. 110

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238. Inteiro teor do julgamento de 26 de junho de 2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826907>. Acesso em 19 jan.2024, p. 110.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238. Inteiro teor do julgamento de 26 de junho de 2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826907>. Acesso em 19 jan.2024, p. 112.



O Ministro Relator destaca, ainda, que da leitura sistemática dos os artigos 70³⁶, 150, §6³⁷ e 165, §6,³⁸ todos da CF/88 depreende-se que a Carta Magna “exige que as renúncias de receita sejam seriamente analisadas pelas instituições brasileiras, acolhendo recomendações internacionais que exortam a criação de instrumentos de conexão dos gastos tributários com a realidade orçamentária dos governos.”³⁹

Assim, o Relator conclui que a regulação da renúncia fiscal se encontra em consonância com as diretrizes do federalismo fiscal, não assistindo razão quanto à indicação de limitação ao ente federado ou qualquer indisposição entre a autonomia dos Entes federativos, sobre as medidas compensatórias de aumento de receita previstas no artigo 14, II da LRF.

Note-se que as manifestações apresentadas no voto do Relator Ministro Alexandre de Moraes destacam a estrita relação do equilíbrio fiscal com a regulação da renúncia fiscal

³⁶ BRASIL. Constituição Federal da República do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2023. “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.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”.

³⁷ BRASIL. Constituição Federal da República do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2023. “6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

³⁸ BRASIL. Constituição Federal da República do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2023. “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”.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238. Inteiro teor do julgamento de 26 de junho de 2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826907>. Acesso em 19 jan.2024, p. 113.



prevista na LRF, na medida em que se manifesta no sentido de que as regras previstas buscam coibir desvios do equilíbrio fiscal, para que não haja renúncia de receita realizado de forma deliberada, sem a devida análise dos impactos fiscais e a avaliação dos termos orçamentários.

5. A ADI 6357 E A ANÁLISE DA RENÚNCIA DE RECEITA NA CONJUNTURA DA PANDEMIA DO COVID-19

Embora a ADI 2238 tenha sido ajuizada um pouco após a promulgação da LRF, o teor do seu julgamento tem sido referenciado em julgados posteriores, como se observa quando do julgamento da ADI 6357, ajuizada com pedido de medida cautelar, pelo Presidente da República, com o objetivo de conferir interpretação constitucional aos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF, e artigo 114, *caput* e §14, da Lei de Diretrizes Orçamentárias do ano de 2020 (LDO/2020).⁴⁰

Isso porque, a ADI 6357 foi ajuizada no contexto em que foi considerada a excepcionalidade das ações a serem tomadas pela União, para reduzir os impactos negativos decorrentes da disseminação do coronavírus. Por isso, entendeu que a aplicação dos dispositivos acima listados violaria o art. 1, III, da CF/88 (dignidade da pessoa humana); artigo 6, *caput*, e 196, da CF/88 (garantia do direito à saúde), artigos 1, I, §6º, 170, *caput* e 193, da CF/88 (valores sociais do trabalho e a garantia da ordem econômica).⁴¹

No julgamento, o Plenário da Corte Suprema, por maioria de votos (restando, nesse tema, vencido o Ministro Marco Aurélio), referendou a medida cautelar concedida, no sentido de que o afastamento dos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF e 114, *caput*, *in fine*, e § 14, da LDO/2020, em caráter excepcional por conta do estado de calamidade pública e para fins

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6357. Inteiro teor do julgamento de 13 de maio de 2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754438956>. Acesso em 19 jan.2024, p. 4.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6357. Inteiro teor do julgamento de 13 de maio de 2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754438956>. Acesso em 19 jan.2024, p. 8.



exclusivos de combate à pandemia de COVID-19, não conflita com o equilíbrio, a prudência fiscal e equilíbrio orçamentário intertemporal consagrado pela LRF, sendo referidos gastos realizados para proteção à saúde e à vida dos brasileiros afetados pela gravidade da situação.⁴²

Durante o julgamento, o Relator Ministro Alexandre de Moraes destacou, em caráter preliminar, que também foi o Relator da ADI 2238, ação na qual a Corte Suprema julgou constitucional o artigo 14, II, da LRF, exaltando que a LRF constitui inovador modelo regulatório de finanças públicas e que o reconhecimento da constitucionalidade apenas demonstra a importância da responsabilidade fiscal, sendo conceito indispensável para legitimar a expansão das despesas rígidas e que, sob o processo deliberativo mais transparente, evita a corrosão da confiabilidade conferida aos gestores públicos.⁴³

Manifesta-se também no voto que a condição imprevisível e superveniente da pandemia de COVID-19 afeta drasticamente a execução orçamentária que foi planejada e demanda atuação urgente coordenada pelas autoridades federais, estaduais e municipais, em defesa da vida, saúde e da própria subsistência econômica do brasileiro e que, nessa conjuntura, o excepcional afastamento do artigo 14, II da LRF não conflita com o equilíbrio fiscal e orçamentário.⁴⁴

Por seu turno, o entendimento divergente do Ministro Marco Aurélio é no sentido de que, ainda que sobrevenha condições excepcionais supervenientes e totalmente imprevisíveis,

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6357. Inteiro teor do julgamento de 13 de maio de 2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754438956>. Acesso em 19 jan.2024, p. 2.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6357. Inteiro teor do julgamento de 13 de maio de 2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754438956>. Acesso em 19 jan.2024, p. 17 - 18.

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6357. Inteiro teor do julgamento de 13 de maio de 2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754438956>. Acesso em 19 jan.2024, p. 19.



não se deve minimizar a relevância do artigo 14, II da LRF e nem pode simbolizar o retorno da ausência do controle orçamentário.⁴⁵

Tratam-se de perspectivas distintas, sendo que na posição externada pelo Relator Ministro Alexandre de Moraes, depreende-se a relevância de questões para além do âmbito do Direito Financeiro em si, eis que ganha relevância a realidade social, econômica na conjuntura em que o país se encontrava. De todo modo, seja na posição do Relator Ministro Alexandre de Moraes, quando do Ministro Marco Aurélio, verifica-se que ambos os entendimentos reconhecem a relevância das regras da renúncia fiscal contida na LRF e a sua importância para o equilíbrio fiscal e controle orçamentário.

6. CONCLUSÃO

Pelo exposto, depreende-se que a instituição da LRF foi considerada uma das mais amplas e austeras do mundo, sendo pautada em padrões internacionais de boa governança e preservação da coisa pública, assim como objetiva prever código de condutas para os gestores públicos e a conduta ética do administrador público, na qual se destaca os aspectos do planejamento orçamentário, transparência fiscal e equilíbrio das finanças públicas.⁴⁶

Nesse contexto, o artigo 14 da LRF traz a previsão da renúncia de receita que corresponde a gastos tributários, de modo que 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 e atender uma das seguintes condições: (i) demonstração pelo proponente de 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 lei de diretrizes orçamentárias; (ii) estar acompanhada de medidas de

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6357. Inteiro teor do julgamento de 13 de maio de 2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754438956>. Acesso em 19 jan.2024, p. 33.

⁴⁶ ABRAHAM, Marcus. Reflexões sobre finanças públicas e direito financeiro. Salvador. Juspodivm, 2019, p.71 - 72.



compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Com efeito, a LRF estabelece a possibilidade de renúncia de receita, para incentivar ou fomentar determinado segmento, devendo, para tanto, observar as condições e requisitos previstos no ordenamento jurídico brasileiro, presentes nos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, o que evidencia que a responsabilidade fiscal e equilíbrio das finanças são indispensáveis para legitimar a renúncia de receita, posto que impacta na expansão das despesas públicas.

Ao ter a constitucionalidade do artigo 14, II questionada na ADI 2238, o STF manifestou-se no sentido de ser constitucional referido dispositivo, reforçando a estrita relação do equilíbrio fiscal com a regulação da renúncia fiscal prevista na LRF, na medida em que destaca que as regras previstas buscam coibir desvios do equilíbrio fiscal, por meio da renúncia de receita realizado de forma deliberada, sem a devida análise dos impactos fiscais, bem como a avaliação e assimilação em termos orçamentários.

Referida posição foi ratificada pela Suprema Corte quando do julgamento da ADI 6357, sendo que neste caso, de forma excepcional, houve o afastamento do artigo 14, II da LRF, considerando a condição imprevisível e superveniente da pandemia de COVID-19 que afeta drasticamente a execução orçamentária que foi planejada e demanda atuação urgente coordenada pelas autoridades federais, estaduais e municipais, em defesa da vida, saúde e da própria subsistência econômica do brasileiro.

Note-se que a posição externada pelo Relator Ministro Alexandre de Moraes, a despeito de destacar a constitucionalidade da renúncia fiscal e a sua relevância para o equilíbrio fiscal, considerou a relevância de questões para além do direito, como a realidade social, econômica na conjuntura em que o país se encontrava.

Nesse sentido, observa-se que é inconteste que as regras da renúncia fiscal da LRF possuem respaldo constitucional e são relevantes e representam condição para se almejar o equilíbrio fiscal; contudo a evolução dos julgados à exemplo das ADIs acima destacadas representam indícios que a árdua missão reside não na avaliação sob a ótica constitucional e



legal, mas sim na sua aplicabilidade e finalidade, à luz das demandas da sociedade contemporânea e da realidade social.

Portanto, que com relação à renúncia fiscal, notadamente quanto à concessão dos benefícios, a sua análise deve observar não apenas a ótica normativa como não se pode ignorar o contexto social econômica, assim como vários outros campos do conhecimento humano, para assegurar a legitimidade de uma renúncia.



REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Curso e Direito Financeiro Brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro. GEN/Forense, 2021, p.323.

ABRAHAM, Marcus. Reflexões sobre finanças públicas e direito financeiro. Salvador. Juspodivm, 2019, p.71.

BRASIL. Constituição Federal da República do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2023.

BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 01 jul. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1829732>. Acesso em 19 jan.2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238. Inteiro teor do julgamento de 26 de junho de 2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826907>. Acesso em 19 jan.2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238. Petição inicial. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1829732>. Acesso em 19 jan.2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6357. Inteiro teor do julgamento de 13 de maio de 2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754438956>. Acesso em 19 jan.2024.

ROCHA, Sergio André. Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro. Belo Horizonte, Casa do Direito, 2020, p.43.



ROCHA, Sérgio André. Renúncia de receitas: a interseção entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário. Revista de Direito Tributário da APET. São Paulo, Número 48, Abr.-Set. de 2023, p. 100.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro, Renovar, 2008.