

**Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados**  
Centro de Documentação e Informação  
Coordenação de Biblioteca  
<http://bd.camara.gov.br>

"Dissemina os documentos digitais de interesse da atividade legislativa e da sociedade."



Nota Técnica  
n.º 7/2011

---

**DISPOSIÇÕES SOBRE A LEGISLAÇÃO  
TRIBUTÁRIA PELAS LEIS DE  
DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS, NOS  
TERMOS DO ART. 165, § 2º, DA  
CONSTITUIÇÃO**

**Solicitação: Dep. JOÃO DADO**  
**Elaboração : EBER ZOEHLER**  
**SANTA HELENA**

---

**ABRIL/2011**

**Endereço na Internet:**  
**<http://www.camara.gov.br>**  
**e-mail: [conof@camara.gov.br](mailto:conof@camara.gov.br)**

<b>I – OBJETIVO</b>	<b>2</b>
<b>II – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA ATRIBUIÇÃO ÀS LDOs DE DISPOR SOBRE ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (§ 2º DO ART. 165)</b>	<b>2</b>
<b>IV - DISPOSITIVOS PASSADOS E ATUAIS DAS LDOs RELATIVOS ÀS ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	<b>10</b>
<b>III – INTERPRETAÇÃO JURISDICIONAL E DOUTRINÁRIA DO PRECEITO “ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA” NAS LDOs</b>	<b>20</b>
<b>VI – POSSIBILIDADES DE REGULAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA VIA LDOs</b>	<b>23</b>
<b>VII – CONCLUSÕES</b>	<b>30</b>

## **I – OBJETIVO**

A presente Nota Técnica, elaborada por solicitação do Deputado João Dado, tem por objeto a identificação da origem, finalidade, alcance e eficácia do disposto no art. 165, § 2º, da Constituição, que atribui às Leis de Diretrizes Orçamentárias a competência para dispor “*sobre alterações na legislação tributária*”, nos seguintes termos:

Art. 165 (...)

§ 2º - **A lei de diretrizes orçamentárias** compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, **disporá sobre as alterações na legislação tributária** e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (grifamos)

## **II – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA ATRIBUIÇÃO ÀS LDOs DE DISPOR SOBRE ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (§ 2º DO ART. 165)**

O art. 165 da Constituição mostra-se como o vértice do processo legislativo-orçamentário, onde são definidas as leis financeiras que compõem

o denominado ciclo orçamentário: lei do plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual:

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

*I - o plano plurianual;*

*II - as diretrizes orçamentárias;*

*III - os orçamentos anuais*

O mesmo art. 165 discrimina o âmbito de cada uma dessas leis do ciclo orçamentário, reservando seu § 2º a conformar o horizonte legiferante das leis de diretrizes orçamentárias e mencionar expressamente sua finalidade como originadora de alterações na legislação tributária.

A origem do dispositivo em exame, art. 165, §2º, remonta ao processo constituinte originário de 1987/88, tendo sido mantido até o presente pelo constituinte derivado sem qualquer alteração, ainda que igualmente sem maiores aplicações legislativas, exceto por preceitos de natureza suplementar ao denominado ordenamento tributário e voltados ao processo legislativo em si, como descrito nesta Nota.

O preceito constitucional derivou da necessidade de equilíbrio orçamentário-financeiro, *leitmotiv* que orientou e induziu o constituinte originário a inserir inúmeros dispositivos na Carta de 1988. No caso, o objetivo era exigir das emendas parlamentares no processo orçamentário neutralidade fiscal e foi oferecida a possibilidade de financiamento dos novos gastos por alterações na legislação tributária.

O dispositivo em apreço diz respeito diretamente às discussões reiteradas que se deram no âmbito da Subcomissão de Orçamento e Fiscalização Financeira da Assembléia Nacional Constituinte relativas ao necessário equilíbrio fiscal e orçamentário versus participação do Parlamento

na formulação de políticas públicas, discussões essas compartilhadas pela sociedade em várias audiências públicas.<sup>1</sup>

Durante as audiências públicas, 4ª Reunião (Ordinária) realizada em 30.04.1987, o Ministro Mario Henrique Simonsen deixou clara a necessidade de equilíbrio entre liberdade e responsabilidade fiscais por parte do Parlamento, ao diagnosticar:

*Primeiramente, no que tange à capacidade de o Congresso remanejar verbas e criar novas despesas durante a Lei Orçamentária, minha impressão é de que se deveria ficar num meio-termo entre a Constituição de 1946 e a de 1967. A de 1967, certamente, amarrou demais o Legislativo. Em compensação, a Constituição de 1946 permitia que se fizesse algo que não é desejável globalmente, ou seja, criar despesa sem indicar a fonte de financiamento. A meu ver, se estabelecesse algo parecido, por exemplo, com o que existe na Constituição alemã, segundo a qual qualquer congressista pode propor despesa desde que indique a correspondente fonte de receita, já seria uma melhoria em relação à Constituição atual e um freio contra o excesso de déficit público.*

No anteprojeto, apresentado à Subcomissão por seu Relator, Constituinte José Luiz Maia, na 8ª Reunião Extraordinária, realizada em 11.05.1987, fica expressa essa preocupação, primeiro, por exigir informações prévias do Poder Executivo na Mensagem de início da Seção Legislativa (art. 9º, I) no denominado “Plano de Distribuição de Recursos”, que veio a se transformar nas atuais LDOs, segundo, pela exigência para emendamento parlamentar da indicação da fonte de financiamento (art. 11, § 3º, c) e, por último, pela exigência de prévia manifestação pelo Congresso Nacional das alterações na legislação tributária (art. 13), como a seguir transcrito:

---

1 Santa Helena, Eber Z. Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, V.b – Subcomissão de Orçamento e Fiscalização Financeira. IN Audiências Públicas na Assembléia Nacional Constituinte: a Sociedade na Tribuna. Organiz. Ana Luiza Backes, Débora Bithiah de Azevedo, José Cordeiro de Araújo. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 653 p., Coleções Especiais/Obras Comemorativas, 2009. URL <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1882>

**Art. 9º O Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional:**

**I – juntamente com a mensagem de abertura dos trabalhos legislativos**, os indicadores econômicos e sociais, e outros parâmetros para a elaboração da proposta orçamentária, bem como **o plano de distribuição de recursos**, conforme disposto em lei complementar, para fins de aprovação;

**II – até três meses antes do início do exercício financeiro, o projeto de lei orçamentária, ajustado à manifestação prévia do Poder Legislativo.**

Art. 11. Para os fins de que trata esta seção, o Congresso Nacional instituirá Comissão Mista, constituída por subcomissões com representação das Comissões Técnicas Permanentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados.(...)

§ 3º Não serão aceitas emendas ao projeto de lei orçamentária:

a) incompatíveis com os planos de médio e curto prazos;

b) que contrariem o plano de distribuição de recursos previamente aprovado;

**c) sem a indicação das respectivas fontes de financiamento.**

**Art. 13. A lei do orçamento não contará dispositivo estranho à previsão da receita e despesa.**

§ 1º Não se inclui na proibição deste artigo a autorização para operações de crédito por antecipação da receita, o qual deverá liquidar-se no próprio exercício.

**§ 2º As alterações da legislação tributária relativas a hipótese de incidência, bases de cálculo, alíquotas, sujeitos passivos e modalidades de arrecadação de quaisquer tributos, só serão admitidas com prévia autorização do Congresso Nacional.** (grifamos)

A proposta de Anteprojeto aprovada pela Subcomissão de Orçamento e Fiscalização Financeira acabou mantendo o Plano, agora “Proposta de

Distribuição de Recursos”, embrião das LDOs, apresentando a seguinte redação <sup>2</sup>:

**Art. 6º. O Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional:**

*I - Com a Mensagem de abertura dos trabalhos legislativos os indicadores econômicos e sociais ou outros parâmetros para a elaboração da proposta orçamentária e a Proposta de Distribuição de Recursos, devendo o Congresso manifestar-se de forma conclusiva no prazo de sessenta dias, o que não ocorrendo considerar-se-á aprovada.*

*II – Até três meses antes do Início do exercício financeiro, o projeto de Lei Orçamentária, ajustado a deliberação prévia do Poder Legislativo, o qual deverá em sessenta dias aprová-lo e devolvê-lo ao Poder Executivo para sanção, considerando-se promulgada a Lei, caso assim não ocorra.*

*(...)*

*Art. 7º- Para os fins de que trata esta Seção, o Congresso Nacional instituirá Comissão Mista Permanente com estrutura e organização que o Regimento Comum determine.*

**§ 1º. Somente na Comissão Mista poderão ser oferecidas emendas a Proposta de Distribuição de Recursos e ao Projeto de Orçamentária, não sendo aceitas as:**

*a) incompatíveis com os planos de médio e curto prazos;*

***b) que contrariem a Proposta de Distribuição de Recursos previamente aprovada;***

***c) sem o indicação das respectivas fontes de financiamento;****e*

*d) que alterem a natureza econômica da despesa..*

*Art. 8º A Lei Orçamentária não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e despesa, salvo autorização para: (...)*

---

<sup>2</sup> Disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-155.pdf>

***Parágrafo único. Qualquer alteração da legislação tributária relativa à hipótese de incidência, base de cálculo, sujeito passivo e modalidade de arrecadação de quaisquer tributos só será admitida com prévia autorização do Congresso Nacional, para vigorar no exercício financeiro seguinte e desde que tenha sido contemplada na Proposta de Distribuição de Recursos.*** (grifamos)

Quando do Anteprojeto aprovado pela Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, seu Relator, Constituinte José Serra, apresentou, pela primeira vez, a figura de uma Lei de Diretrizes Orçamentárias, em substituição às informações do Executivo e da “*Proposta de Distribuição de Recursos*” previsto na Subcomissão de Orçamento e Fiscalização Financeira.

Do Anteprojeto aprovado fica expressa a faculdade de criação de receitas tributárias por meio da lei orçamentária, art. 37, II, ao excepcionar do princípio da exclusividade da lei orçamentária a “*alteração da legislação tributária indispensável para a obtenção das receitas públicas*”, nos seguintes termos <sup>3</sup>:

*Art. 34 - Os projetos de lei das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos da União receberão emendas exclusivamente na Comissão Mista, sendo conclusivo e final o seu pronunciamento, salvo se um terço dos membros da Câmara dos Deputados e um terço dos membros do Senado Federal requererem a votação em plenário de emenda aprovada ou rejeitada na Comissão.*

***§ 1º - Emenda de que decorra aumento de despesa global só será objeto de deliberação quando:***

*I - compatível com o plano plurianual de investimentos, com a lei de diretrizes orçamentárias, ou com ambos, conforme o caso; e*

---

<sup>3</sup> Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-145.pdf>



**II - indique os recursos necessários, desde que provenientes do produto de operações de crédito ou de alterações na legislação tributária.**

(...)

**Art. 37 A lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. Não se incluem na proibição:**

*I - autorização de operações de crédito por antecipação da receita, para liquidação no próprio exercício;*

*II - autorização para abertura de crédito suplementar; e*

**III - alteração da legislação tributária indispensável para a obtenção das receitas públicas.** (grifamos)

No primeiro Anteprojeto de Constituição da Comissão de Sistematização foi redigido com o texto aprovado pela Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, *ipsis litteris* <sup>4</sup> :

**Art. 293 A lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita, à fixação da despesa bem como os limites para emissão de títulos da dívida pública.**

**§ 1º - Não se incluem na proibição:**

*I – autorização de operações de crédito por antecipação da receita que não poderão exceder a quarta parte da receita total estimada para o exercício financeiro e que deverão ser liquidadas no próprio exercício;*

*II – autorização para abertura de crédito suplementar;*

*III - normas sobre a aplicação dos saldos orçamentários e financeiros verificáveis ao final do exercício; e*

---

<sup>4</sup> Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-219.pdf>

**IV – alteração da legislação tributária indispensável para a obtenção das receitas públicas.**(grifamos)

O primeiro texto a transferir a possibilidade de alterações da legislação tributária na própria lei orçamentária anual para a Lei de Diretrizes Orçamentárias foi o constante do Primeiro Substitutivo apresentado pelo Relator da Comissão de Sistematização da Assembléia Nacional Constituinte de 1988, Constituinte Bernardo Cabral, que substituiu a possibilidade de emendas parlamentares contendo alterações tributárias na lei orçamentária por “*correção de erros ou inadequações*”, nos seguintes termos <sup>5</sup>:

"Art. 220 (...)

§ 2º **A lei de diretrizes orçamentárias** definirá as metas e prioridades da administração pública federal para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual e **poderá efetuar as alterações na legislação tributária, indispensáveis para obtenção das receitas públicas.**

Art. 221 (...)

§ 3º As emendas aos projetos de lei de orçamento anual,e de créditos adicionais somente poderão ser aprovadas quando se relacionarem com:

I - os investimentos e outras despesas deles decorrentes desde que:

a) sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

b) indiquem os recursos necessários. admitidos somente os provenientes de anulação de despesas da mesma natureza; ou

II - as autorizações a que se refere o inciso I do parágrafo 6Q do artigo anterior; ou

**III - com a correção de erros ou inadequações.** (grifamos)

---

<sup>5</sup> Disponível em :

<http://www.camara.gov.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-235.pdf>

O dispositivo foi mantido com os mesmos termos, agora como § 2º do art. 186, no Segundo Substitutivo apresentado pelo Constituinte Bernardo Cabral à Comissão de Sistematização da Constituinte.<sup>6</sup>

A versão final aprovada pela Comissão de Sistematização contém pequena alteração decorrente da aprovação de emenda de iniciativa do Constituinte César Maia, que incluiu *in fine* outra atribuição às LDOs “e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento” e excluiu a menção expressa à finalidade das alterações na legislação tributária, ou seja, “*indispensáveis para obtenção das receitas públicas*”. Com essa última alteração, o texto constitucional passa a apresentar a versão hoje existente na Carta Magna de 1988, não tendo ocorrido quaisquer alterações na fase de Plenário da Assembléia Nacional Constituinte, somente vindo a ser alterado o número do dispositivo em decorrência de alterações em outros dispositivos constitucionais.

Como pode ser abstraído da evolução dos vários textos da Constituinte, a *mens legislatoris* era claramente favorável a permitir-se ao legislador orçamentário alterar a legislação tributária para “obtenção de receitas públicas”, primeiro diretamente na lei orçamentária, depois, na lei de diretrizes orçamentárias. Todavia, como será visto, tal faculdade foi sendo gradualmente tolhida pela evolução das LDOs.

#### **IV - DISPOSITIVOS PASSADOS E ATUAIS DAS LDOs RELATIVOS ÀS ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Como a seguir demonstrado, as LDOs iniciaram o tema de alterações na legislação tributária com fôlego, disciplinando extensivamente entre 1989 e 1991 as possibilidades constitucionais de regramento das normas tributárias na esfera infraconstitucional.

---

<sup>6</sup> <http://www.camara.gov.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-244.pdf>

Em reação a tal descortino legiferante do Legislativo, o Poder Executivo reagiu restritivamente, chegando na LDO/1993 à ausência completa de quaisquer dispositivos em tema de alteração da legislação tributária, comportamento que permaneceu ao longo dos anos noventa e no novo século XXI, até o presente.

A primeira LDO, Lei nº 7.800, de 10.07.1989, LDO/1990, dispunha sobre as alterações na legislação tributária nos seguintes termos:

*Art. 36. O Poder Executivo enviará ao Congresso Nacional, até cinco meses antes do encerramento do atual exercício financeiro, projetos de lei dispendo sobre alterações na legislação de tributos e de contribuições econômicas e sociais, especialmente sobre:*

*I - revisão das contribuições sociais destinadas à seguridade social estabelecidas pelo art. 195, incisos I, II e III, da Constituição Federal, de forma a viabilizar os recursos necessários a atender os novos encargos e benefícios com a previdência, a saúde e a assistência social;*

*II - redução em, pelo menos, 50% (cinquenta por cento) de isenções e incentivos fiscais em relação ao montante estimado para 1989, atualizado pelo índice oficial de inflação;*

*III - revisão do Imposto sobre Produtos Industrializados, de forma a privilegiar os produtos essenciais de consumo popular, sem prejuízo da arrecadação global;*

*IV - revisão do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, buscando aumentar a sua seletividade e gravar discriminadamente as propriedades rurais não produtivas, de forma a obter um acréscimo na arrecadação de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento), além do índice oficial de inflação, em relação à provável de 1989;*

*V - revisão do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, objetivando:*

*a) integração entre a tributação das pessoas físicas e jurídicas, compatibilizando-a com o regime de tributação na fonte, inclusive sobre remessas ao exterior;*

*b) compatibilização da tributação sobre operações no mercado financeiro e de capitais com a política financeira e monetária;*

*c) continuidade do processo de modernização e simplificação;*

*d) ampliação da progressividade da tributação das pessoas físicas;*

*e) compatibilização do regime tributário do setor rural como o das demais categorias de contribuintes;*

*VI - ampliação das modalidades de incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros e sobre operações com títulos e valores mobiliários, dando mais abrangência ao tributo;*

*VII - instituição e regulamentação do imposto sobre grandes fortunas;*

*VIII - revisão das contribuições de intervenção no domínio econômico de forma a privilegiar a tributação através de impostos, sem prejuízo da arrecadação global;*

*IX - redução nos prazos de apuração, arrecadação e recolhimento dos tributos federais, com o objetivo de preservar os respectivos valores;*

*X - aperfeiçoamento dos critérios para correção dos créditos da União recebidos com atraso.*

*§ 1º. No projeto de lei orçamentária, a estimativa das receitas dos orçamentos fiscal e da seguridade social poderá considerar os efeitos das modificações previstas neste artigo, desde que explicita as despesas que ficam condicionadas à realização das referidas receitas, as quais serão canceladas, mediante decreto, por ocasião da sanção presidencial à lei orçamentária, caso não sejam aprovadas as modificações, ou o sejam parcialmente, de forma a não permitir a integralização dos recursos esperados, observados os critérios a seguir relacionados, para aplicação seqüencial obrigatória, às categorias de*

*programação indicadas na forma do disposto no art. 43, inciso VI, desta Lei, até se completar o valor necessário:*

*I - cancelamento linear de até 100% (cem por cento) dos recursos relativos a novos projetos;*

*II - cancelamento de até 60% (sessenta por cento) dos recursos relativos a projetos em andamento;*

*III - cancelamento de até 40% (quarenta por cento) dos recursos relativos a ações de manutenção;*

*IV - cancelamento dos restantes 40% (quarenta por cento) dos recursos relativos aos projetos em andamento;*

*V - cancelamento dos restantes 60% (sessenta por cento) dos recursos relativos às ações de manutenção.*

*§ 2º. A mensagem que encaminhar o projeto de lei orçamentária ao Congresso Nacional discriminará os recursos esperados em decorrência de cada uma das alterações propostas na legislação a que se refere este artigo.*

*§ 3º. A redução a que se refere o inciso II, do caput, deste artigo, não incidirá sobre as isenções e os incentivos fiscais previstos no art. 14, da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, no art. 11, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, e nos arts. 1º e 4º, do Decreto-Lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, com a redação dada pelas leis posteriores que os modificaram.*

A segunda LDO, Lei nº 8.074, de 31.07.1990, LDO/1991, manteve as disposições sobre as alterações na legislação tributária com algumas mudanças e repetiu a faculdade da proposta orçamentária conter programação de trabalho com despesas financiadas por receitas condicionadas a sua aprovação pelo Congresso Nacional, o que se repetiria até a presente data.

A exigência da estimativa e compensação com redução de despesas de gastos tributários (incentivos e benefícios fiscais), presente no art. 50 da

LDO/1991, seria repetida nos anos vindouros com pequenas alterações e viria a inspirar o art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal. O disciplinamento das alterações na legislação tributária se deu nos seguintes termos:

*Art. 49. Na estimativa das receitas serão considerados os efeitos das alterações na legislação tributária e de contribuições econômicas e sociais, as quais serão objetos de projetos de lei a serem enviados ao Congresso Nacional, até cinco meses antes do encerramento do exercício de 1990, dispondo especialmente sobre:*

*I - consolidação da legislação vigente que regula cada tributo da competência da União, particularmente do imposto sobre a renda;*

*I - redução de isenções e incentivos fiscais;*

*II - revisão do imposto territorial rural, buscando aumentar a sua seletividade de forma a obter um acréscimo de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) na arrecadação do tributo, em relação a 1990;*

*V - revisão das alíquotas do imposto de importação, com o objetivo de compatibilizar o tributo com as diretrizes da política de comércio exterior;*

*V - revisão da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, objetivando:*

*a) reavaliação das alíquotas incidentes sobre rendimentos produzidos por aplicações financeiras, em função do comportamento do mercado financeiro e de capitais;*

*b) continuidade do processo de modernização e simplificação, especialmente neste caso, da apuração anual do imposto sobre a renda das pessoas físicas; e*

*c) revisão das alíquotas e faixas de incidência do imposto sobre a renda de pessoas físicas, visando melhorar a progressividade deste tributo;*

*VI - instituição e regulamentação do imposto sobre grandes fortunas;*



VII - *ampliação das modalidades de incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros e sobre operações com títulos e valores mobiliários, dando mais abrangência ao tributo;*

VIII - *revisão da legislação referente ao selo-pedágio, com o objetivo, dentre outros, de aperfeiçoar o instrumento de mobilização de recursos destinados às necessidades de restauração e conservação da malha rodoviária federal;*

IX - *instituição de mecanismo destinado a prover os recursos necessários à manutenção da malha ferroviária federal;*

X - *revisão das contribuições sociais destinadas a custear os programas de seguridade social, estabelecidas pelo art. 195 da Constituição Federal; e*

XI - *aperfeiçoamento dos instrumentos para agilização da cobrança da dívida ativa da União, bem como para correção desses créditos.*

§ 1º *O disposto neste artigo aplica-se também à revisão da legislação patrimonial dos imóveis pertencentes à União.*

*(...)*

*Art. 50. Qualquer projeto de lei que conceda ou amplie isenção, incentivo ou benefício de natureza tributária e financeira, que não esteja em vigor na data de publicação desta lei, e que gere efeitos sobre a receita estimada para os orçamentos de 1991, somente poderá ser aprovado caso indique, fundamentadamente, a estimativa da renúncia de receita que acarreta, bem como as despesas, em idêntico montante, que serão anuladas, automaticamente, nos orçamentos do exercício referido, não cabendo anulação de despesas correntes e com amortizações de dívida.*

*A LDO/1992, Lei nº 8211/91, já teve suas disposições sobre alterações na legislação tributária sensivelmente reduzidas, restringindo-se a:*

*Art.46 - O Presidente da República encaminhará ao Congresso Nacional, até o dia 31 de agosto de 1991 e na forma do disposto do § 1º, do Art.64 da*



*Constituição Federal, projetos de lei contendo propostas de alteração na legislação tributária, em consonância com os planos de Governo, dispondo sobre:*

*I - adaptação da legislação tributária ao processo de estabilização da economia;*

*II - revisão do Imposto Territorial Rural, de forma a obter acréscimo de arrecadação efetiva cuja parcela destinada ao Tesouro Nacional seja compatível com a necessidade de financiamento de programas governamentais orçados e relacionados com a reforma agrária no País;*

*III - aperfeiçoamento dos instrumentos de proteção dos créditos tributários e previdenciários, contemplando a instituição de foros especializados de modo que se tornem realizáveis na proporção em que são devidos;*

*IV - instituição de novas fontes de recursos para o financiamento da manutenção e conservação da malha rodoviária federal, constante do Plano Nacional de Viação; e*

*V - aperfeiçoamento dos demais instrumentos da legislação tributária e de contribuições sociais.*

*Parágrafo único. Os recursos eventualmente decorrentes das alterações previstas neste artigo serão incorporados aos Orçamentos da União, mediante abertura de créditos adicionais no decorrer do exercício, observada a legislação vigente.*

A quarta LDO/1993, Lei nº 8.447/92, resultado do processo de esvaziamento das disposições sobre alterações na legislação tributária, restringiu-se a conter um único artigo, repetição das anteriores:

*Art. 50. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente poderá ser aprovada caso indique a estimativa de renúncia de receita e as despesas, em idêntico valor, que serão anuladas, inclusive as transferências e vinculações constitucionais.*

O outro artigo da LDO/1993, art. 49, que determinava a abertura de créditos adicionais financiados com excesso de arrecadação decorrente de alterações na legislação tributária posterior ao envio da proposta orçamentária, simplesmente foi revogado pela Medida Provisória nº 309, de 1992.

E o mesmo ocorreu com a LDO/1994, Lei nº 8.694/93, restrita a um único artigo disciplinando os gastos tributários, sendo que os dois outros dispositivos foram revogados pela Medida Provisória nº 563/1994.

A LDO/1995, Lei nº 8.931/94 restringiu-se a determinar a abertura de crédito adicional para excesso de arrecadação decorrente de alteração na legislação tributária, dispositivo que não chegou a ser suprimido por MP como em 1992, e a velha disposição sobre os gastos tributários.

A LDO/1996, Lei nº 9.082/95, voltou a disciplinar detalhadamente as receitas condicionadas, e a elas se restringindo, exceto pelo dispositivo dos gastos tributários. O mesmo veio a ocorrer com as sucessivas LDOs até a LDO/2001, Lei nº 9.995/00, já influenciada pela novel Lei Complementar 101/2000 - LRF, e timidamente remeteu o controle dos gastos tributários à essa lei complementar.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias da União vigente, LDO/2011, Lei nº 12.309, de 09.08.2010, possui um capítulo dedicado às alterações na legislação e sua adequação orçamentária, *CAPÍTULO VII – Das Disposições sobre Alterações na Legislação e sua Adequação Orçamentária*, dentro do qual apresentam-se duas seções: *Seção I - Adequação Orçamentária das Alterações na Legislação* e *Seção II - Alterações na Legislação Tributária e das Demais Receitas*. Observe-se que as LDOs hoje procuram regular não só receitas tributárias como outras receitas públicas, a exemplo de receitas de serviços ou patrimoniais. O PLDO/2012 manteve a mesma estrutura textual e o conteúdo da LDO/2011.

O caput do art. 92 da LDO/2011 exige para aprovação de projeto de lei ou edição de medida provisória que institua ou altere tributo a

correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

Os §§ 1º, 2º e 4º do art. 92 já apresentam natureza de preceitos que poderiam se caracterizar como disposições sobre legislação tributária.

O § 1º do art. 92 fixa o prazo máximo de vigência de 5 anos para os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias editadas no exercício de 2011, que concedam renúncia de receitas da União ou vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos. Já o § 2º conceitua o que se considera incentivos ou benefícios de natureza tributários para fins da LDO.<sup>7</sup>

O § 4º exige que a criação ou alteração de tributos de natureza vinculada seja acompanhada de demonstração, devidamente justificada, de sua necessidade para oferecimento dos serviços públicos ao contribuinte ou para exercício de poder de polícia sobre a atividade do sujeito passivo. Este dispositivo expressa o horizonte legiferante passível de disciplinamento via LDOs, não alterar tributos ou receitas públicas como um todo, mas parametrizar sua criação ou alteração. O dispositivo exige que a criação de receitas vinculada a um gasto específico, demonstre já em sua origem a razão de sua exação.

O art. 93, como nas anteriores LDOs, disciplina a apropriação de receitas condicionadas à sua aprovação na lei orçamentária anual.

Exemplo evidente da rejeição do Poder Executivo ao disciplinamento pelas LDOs das alterações na legislação tributária verifica-se nos vetos presidenciais opostos ao § 6º do art. 91 e ao § 6º do art. 93, ambos da LDO/2011.

---

<sup>7</sup> Art. 92 (...) § 2º São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

No primeiro caso, § 6º, do art. 91, exige-se a estimativa do impacto orçamentário-financeiro dos projetos de lei e medidas provisórias que, direta ou indiretamente, acarretem renúncia de receita tributária, financeira, patrimonial ou de transferências de Estado, do Distrito Federal ou de Município. Em suas razões do veto na LDO/2011, assim como em outros exercícios desde a LDO/2006 (art. 99, § 2º), o Executivo alega dificuldades de aferição desse impacto: *“A interdependência das ações econômicas promovidas pelos diversos entes federativos e a complexidade das variáveis envolvidas impedem a operacionalização do disposto no parágrafo.”*

Os argumentos utilizados para o veto à LDO 2011 em muito se assemelham àqueles expostos nas LDOs anteriores. Desde 2008 vem o Congresso Nacional procurando sensibilizar o Poder Executivo da necessidade de o regime da responsabilidade fiscal não isolar-se em cada ente da Federação, mas perpassar a todos, no interesse da sociedade brasileira.

De longa data vêm sendo vetados os dispositivos que exigem tratamento equânime às renúncias de receitas heterônomas e geração de despesas obrigatórias heterônomas. O argumento é embasado na “dificuldade de operacionalização”, em razão da “interdependência das ações econômicas entre os entes federativos”.

No passado, os motivos do veto eram mais explícitos, argüindo-se que a aplicação dos dispositivos poderia inibir a atuação do Governo Federal e também *“gerar pleitos de compensação por supostas perdas por partes de governos subnacionais que alegassem prejuízos, ainda que inexistentes, em decorrência das medidas implementadas pelo Governo Federal.”*

Já o § 6º do art. 93 da LDO/2011 tratou da exigência de constar o impacto na estimativa das receitas do Projeto de Lei Orçamentária de 2011 das renúncias de receita decorrentes de proposições legislativas de autoria do Poder Executivo em tramitação no Congresso Nacional. O veto argüiu que tal dispositivo impediria a apropriação na estimativa da receita do PLOA/2011 das renúncias em tramitação. Ou seja, se for para o bem, aumento de

arrecadação pela instituição ou alteração de receita pública da União, é permitido via receitas condicionadas, se for para o mal, redução da arrecadação pela concessão de gasto tributário, não é permitido, ainda que reduza consideravelmente a transparência fiscal da peça orçamentária.

### **III – INTERPRETAÇÃO JURISDICIONAL E DOUTRINÁRIA DO PRECEITO “ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA” NAS LDOs**

Desde a promulgação da Carta Magna de 1988, o Excelso Pretório, restringiu-se a considerar as leis do ciclo orçamentário, dentre as quais enquadra-se a LDO, como passíveis de objeto de controle *in abstracto* concentrado de constitucionalidade (ADI 4048), ainda que haja decisões do mesmo STF em sentido contrário, como expresso nos excertos do aresto a seguir transcrito:

*"Controle abstracto de constitucionalidade de normas orçamentárias. Revisão de jurisprudência. O STF deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstracto, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstracto de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstracto de constitucionalidade." (ADI 4.048-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14-5-2008, Plenário, DJE de 22-8-2008.) **No mesmo sentido:** ADI 4.049-MC, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 5-11-2008, Plenário, DJE de 08-5-2009. **Em sentido contrário:** ADI 1.716, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 19-12-1997, Plenário, DJ de 27-3-1998.*

Ainda o STF, quando inquirido a se manifestar sobre a possibilidade das LDOs (art.100 da LDO/2008) preverem como receita condicionada recursos decorrentes de PEC tramitando no Congresso Nacional, relativa à CPMF e à DRU, assim se pronunciou liminarmente, tendo confirmado em

definitivo por perda de objeto com a aprovação da Lei Orçamentária para 2008:

*(...) 6. O art. 100 da Lei 11.514/2007 possui conteúdo normativo comum a qualquer programa orçamentário, que deve conter, obrigatoriamente, a estimativa das receitas, a qual, por sua vez, deve levar em conta as alterações na legislação tributária.*

**7. A expressão ‘legislação tributária’, contida no § 2º do art. 165, da CF, tem sentido lato, abrangendo em seu conteúdo semântico não só a lei em sentido formal, mas qualquer ato normativo autorizado pelo princípio da legalidade a criar, majorar, alterar alíquota ou base de cálculo, extinguir tributo ou em relação a ele fixar isenções, anistia ou remissão. A previsão das alterações na legislação tributária deve se basear nos projetos legislativos em tramitação no Congresso Nacional.**

*8. Apesar da existência de termo final de vigência da CPMF e da DRU (31 de dezembro de 2007), não seria exigível outro comportamento do Poder Executivo, na elaboração da proposta orçamentária, e do Poder Legislativo, na sua aprovação, que não o de levar em consideração, na estimativa de receitas, os recursos financeiros provenientes dessas receitas derivadas, as quais já eram objeto de proposta de Emenda Constitucional (PEC n° 50, de 2007). O princípio da universalidade em matéria orçamentária exige que todas as receitas sejam previstas na lei orçamentária, sem possibilidade de qualquer exclusão. 9. Medida cautelar indeferida. (ADI 3.949-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14-8-2008, Plenário, DJE de 7-8-2009.) (grifamos)*

Assim, o STF ao ser provocado a se pronunciar sobre a abrangência do termo “legislação tributária” constante da LDO, interpretou que essa avança sobre a esfera administrativa naquelas situações autorizadas em lei. Ademais, o termo não se circunscreve à esfera *de lege lata* mas abrange a *de lege ferenda*, ou seja, na estimativa da receita orçamentária, não só inclui-se a norma legal já editada como também aquela em vias de ser editada, aquela

em tramitação no Poder Legislativo. Tal interpretação ampliativa sacramenta as várias LDOs que vêm permitindo ao Executivo a inserção na proposta orçamentária de receitas ainda por vir na modalidade de receita condicionada, inclusive regulando a hipótese de sua não concretização.

O aresto colacionado não tratou das várias hipóteses legiferantes em tema tributário pelas LDOs, mas chancelou uma: receita condicionada.

A doutrina, ao analisar a finalidade do dispositivo aqui examinado, diverge substancialmente quanto ao grau de eficácia do preceito “alterações na legislação tributária”. Alguns simplesmente desconsideram o dispositivo, atribuindo-lhe natureza estranha ao contexto constitucional por mostrar-se a LDO como um instrumento do regime parlamentar, a exemplo de Ricardo Lobo Torres <sup>8</sup>, para quem:

*Da mesma forma que o plano plurianual, não vincula o Congresso Nacional quanto à elaboração da lei orçamentária, nem o obriga, se contiver dispositivos sobre alterações da lei tributária, a alterá-la efetivamente, nem o impede, caso contrário, de instituir novas incidências fiscais, que isso significaria o retorno da reserva de iniciativa das Elis que criam tributos ao Poder Executivo e conflitaria com o princípio da anterioridade definido no art. 150, III. Não sendo lei material, não revoga nem retira a eficácia das leis tributárias ou das que concedem incentivos. A lei de diretrizes é, em suma, um plano prévio, fundado em considerações econômicas e sociais, para a ulterior elaboração da proposta orçamentária do Executivo, do Legislativo (arts. 51, IV e 52, XIII), do Judiciário (art. 99, § 12) e do Ministério Público (art. 127, § 32). Trouxe mais distorções e desajustes que vantagens. Transplantada de países de sistema parlamentarista não poderia se adaptar com facilidade ao presidencialismo brasileiro.*

---

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 173.



Ives Gandra da Silva Martins <sup>9</sup> discorda desse entendimento e chega a ver no dispositivo o princípio da “anualidade fiscal”, ou seja, todo tributo deve ser previsto nas LDOs para sua validade e eficácia:

*No concernente à disposição sobre as alterações na legislação tributária, tendo a incluir-me entre os que defendem interpretação de que, além do princípio da anterioridade expresso no art. 150, III, b, o constituinte consagrou o princípio da anualidade fiscal, isto é, nenhuma alteração tributária será possível se não houver sua inclusão na lei de diretrizes orçamentárias, que antecede a elaboração do orçamento anual.*

Pelo visto, entre as duas posições doutrinárias, uma pela rejeição por se tratar de modelo forâneo, estranho a nossa realidade, outra estabelecendo um marco intransponível no processo legislativo tributário, posicionamo-nos pela compatibilização de ambas: o constituinte facultou ao legislador infraconstitucional regular tributos e disposições acessórias por meio das leis de diretrizes orçamentárias, inovando em nosso ordenamento não só pelo instrumento (LDO) como pela via expressa do ciclo orçamentário, sem transformar a autorização em obrigação. Assim, entendemos não haver o retorno da anualidade tributária, toda receita para ser arrecadada deve estar prevista no orçamento, por outro lado, o ciclo orçamentário pode alterar a legislação tributária, aproximando-se do modelo francês ou alemão, sem adotá-los.

## **VI – POSSIBILIDADES DE REGULAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA VIA LDOs**

Como pode ser identificado nas Atas da Constituinte, acima relacionadas, originariamente o termo “*alterações na legislação tributária*” foi apropriado ao texto constitucional com a finalidade específica de serem aquelas “*indispensáveis para a obtenção das receitas públicas*”. A obtenção de novas receitas públicas destinava-se a solucionar questão reiteradamente

---

<sup>9</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: BASTOS, Celso Ribeiro & —. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1991, v. 6, tomo II. P. 199.



discutida nas audiências públicas e reuniões da Subcomissão de Orçamento e Fiscalização Financeira e da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, expresso na necessidade de assegurar-se o equilíbrio fiscal associado às prerrogativas parlamentares, como assinalado pelo Ministro Mário Henrique Simonsen, ou seja: liberdade parlamentar, com responsabilidade fiscal.

Exceção a essa liberdade encontra-se no próprio texto constitucional quando no art. 150, § 6.º, exige que “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.

Ainda quanto ao tema de gastos tributários há de se ressaltar a preocupação do constituinte em discipliná-los em lei complementar, nos estritos termos do art. 155, § 2.º, XII, g. Observe-se que tal determinação constitucional nunca foi implementada, ainda que extremamente necessária.

O acréscimo nas receitas públicas já na própria lei orçamentária seria uma exceção do constituinte originário ao princípio da exclusividade ou pureza orçamentária, que veda matérias estranhas à autorização da receita e à fixação da despesa nas leis orçamentárias, nossos famosos rabilongos ou *cavaliers budgétaires* franceses <sup>10</sup>. A exceção seria justificada pela necessidade de serem compensados os gastos públicos advindos da aprovação de emendas parlamentares em acréscimo à programação de trabalho prevista pelo Poder Executivo na proposta orçamentária. .

Assim, a *mens legislatoris*, ao menos a inicial, concebeu utilizar-se de mudanças no ordenamento tributário como instrumento do equilíbrio fiscal.

---

10 SANTA HELENA, Eber Z. Caudas, rabilongos e o princípio da pureza ou exclusividade da lei orçamentária. IN: Revista de Informação Legislativa, BRASÍLIA-DF, v.40, p. 37 - 45, julho/setembro, 2003. Disponível em: <http://apache.camara.gov.br/portal/arquivos/Camara/internet/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/artigos/Artigo060.pdf>

Tal determinação continuou a existir no texto constitucional como o demonstra a compensação exigida pelo art. 166, § 3º:

*Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.(...)*

**§ 3º - As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:**

*I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;*

**II - indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:**

*a) dotações para pessoal e seus encargos;*

*b) serviço da dívida;*

*c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou*

**III - sejam relacionadas:**

**a) com a correção de erros ou omissões; ou**

**b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.**

Como visto, a compensação autorizada pelo constituinte de 1988, não mais contemplou alterações na legislação tributária, como originariamente feito pela Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. Todavia, as compensações não deixaram propriamente de serem feitas pela apropriação de novas receitas ou aumento das receitas já estimadas na proposta orçamentária enviada pelo Executivo.

As “compensações” realizadas pelo Congresso Nacional justificam-se não por alterações no ordenamento tributário, mas por “interpretações” e revisões de critérios sobre esse mesmo ordenamento, como revisão da inflação, dos juros, do crescimento do PIB e outros, ou “reconhecimento” de

receitas não contempladas pela proposta orçamentária, que resultam em revisões de bilhões de reais a mais nas estimativas de receitas a título de erros ou omissões, como permitido no art. 166, § 3º, III, da Carta Maior.

Assim, ao disciplinar as exceções ao princípio da pureza da lei orçamentária no art. 165, § 8º, não mais incluiu a possibilidade de alterações na legislação tributária, visto que já as tinha remetido às leis de diretrizes orçamentárias.<sup>11</sup>

O tema tributário aqui tratado poderia ser, agora sob o prisma instigativo, disciplinado nas leis de diretrizes orçamentárias de forma mais ampla do que a hoje ali inscrita. Exemplo de áreas sempre incluídas na dita “reforma tributária” e que poderiam se motivo de disciplinamento ancilar nas LDOs diz respeito a mecanismos de coerção financeira impeditivos da “guerra fiscal” que aflige os entes subnacionais.

A Constituição expressa em vários dispositivos aversão ao uso dos benefícios fiscais na guerra fiscal interestadual, exigindo procedimentos rígidos para sua concessão, como consignado nos preceitos a seguir:

*Art. 150 (...) § 6.º 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.***

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

---

<sup>11</sup> § 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII - cabe à lei complementar: (...)

**g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.** (grifamos)

O procedimento de concessão dos benefícios fiscais do ICMS foi disciplinado na Lei Complementar nº 24/1973, recepcionada pela Constituição de 1988, que dispõe:

O tema já é motivo de disciplinamento na Lei Complementar nº 24/1973, recepcionada pela Constituição de 1988, que dispõe:

*Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.*

*Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:*

*I - à redução da base de cálculo;*

*II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;*

*III - à concessão de créditos presumidos;*

*IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;*

*V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.*

*Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.*

§ 1º - *As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.*

§ 2º - *A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.*

§ 3º - *Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.*

Essas disposições foram reafirmadas pela Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, que em seu art. 11 determina:

*Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.*

***Parágrafo único. Fica vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.***

Inúmeras legislações estaduais concedem benefícios e subsídios tributários no âmbito do ICMS sem a necessária condicionante do convênio interestadual respaldado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em arrepio da norma constitucional (arts. 150, § 6º e 155, § 2º, XII, g) e legal (art. 1º da LC nº 24/75), como avaliado pela doutrina na pessoa de Ricardo Calcionlari <sup>12</sup>:

*A norma que regula a matéria é a já citada Lei Complementar nº 24/73, a qual, apesar de anteceder a Constituição atual, foi recepcionada por força do disposto no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, As deliberações tomadas nesse fórum com o intuito de conceder benefícios devem ser unâimes conforme o § 2º do art. 2º, o que traz grandes entraves*

---

<sup>12</sup> Calcionlari, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. Revista: de Estudos Tributários. v. 13, n. 77, Jan./Fev. 2011, p. 21

*para uma efetiva implementação de políticas de federalismo cooperativo para a redução de desigualdades regionais.*

*Atualmente, a situação que vivenciamos é a tendência dominante de os Estados concederem benefícios e isenções à total revelia do Confaz. Parte disso ocorre porque as sanções previstas no parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 2470 ( a única sanção prevista aos Estados que descumprirem tal Lei) é incompatível com a Lei de Responsabilidade Fiscal’.*

O STF tem reiteradamente se manifestado pela inconstitucionalidade na concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS unilateralmente, à revelia do CONFAZ, a exemplo do aresto a seguir colacionado:

*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE— DECRETO Nº989/2003, EDITADO PELO GOVERNADOR DO ESTADO DO MATO GROSSO - USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA FIXAR A ALÍQUOTA DO ICMS, NOS TERMOS DO PRECEITO DO ART. 155, § 2º, INCISOS IV E V, DA CF/1988 - ICMS - IMPOSTO NÃO CUMULATIVO - A CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, SEM A PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL, AFRONTA AO DISPOSTO NO ART. 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.*

*1. O Decreto nº989/2003, do Estado do Mato Grosso, considera como não tendo sido cobrado o ICMS nas hipóteses em que a mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal*

*2. O contribuinte é titular de direito ao crédito do imposto pago na operação precedente. O crédito há de ser calculado à alíquota de 7% se a ela efetivamente corresponder o percentual de tributo incidente sobre essa operação. Ocorre que, no caso, a incidência dá-se pela alíquota de 12%, não pela de 7% autorizada ao contribuinte mato-grossense.*

*3. Pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de*

*convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/1975, afronta ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Precedentes.*

Tal proceder irregular dos fiscos estaduais, respaldados pelos respectivos legislativos, poderia ser coibido por meio de dispositivos nas LDOs vedando a concessão de transferências voluntárias da União àqueles estados que não submetessem suas isenções e benefícios no âmbito do ICMS ao exame do CONFAZ, sob o pálio de convenios interestaduais. Tal preceito poderia igualmente atribuir ao mesmo CONFAZ a atribuição de verificar a regularidade das concessões hoje existentes e comunicar irregularidades ao Ministério da Fazenda para a adoção das medidas necessárias.

Como demonstrado, as atuais disposições existentes na LDO/2011 e anteriores não esgotam o horizonte normativo das LDOs em matéria tributária. Se as normas hoje expressas nos §§ 1º, 2º e 4º do art. 92, e mantidas no PLDO/2012, sobre limitação do prazo de vigência das normas concessivas de incentivos e benefícios, ou exigência de estimativa e justificativa para tributos vinculados, demonstram a viabilidade da presença nas LDOs de disposições sobre o ordenamento tributário, vinculando-o preambularmente às necessidades das finanças públicas com um todo, em especial ao equilíbrio fiscal, não esgotam suas possibilidades, como demonstrado.

## **VII – CONCLUSÕES**

Como descrito, o constituinte de 1988, constricto entre a liberdade fiscal extrema do Parlamento sob a égide da Constituição de 1947 e o bloqueio ditatorial da participação do Poder Legislativo na formulação de políticas públicas a partir do Ato Institucional nº 1/64, confirmado pela Constituição de 1967 e reafirmado na EC nº 1/69, optou por assegurar a prerrogativa parlamentar em tema de finanças públicas.



Todavia, tal faculdade foi por ele balizada por exigências tutelares do necessário equilíbrio fiscal, como a compensação nas emendas apresentadas, art. 166, § 2º, ou a fixação prévia dos parâmetros fiscais nas LDOs, contexto em que deve ser lida a faculdade concedida pelo constituinte originário de alterar-se a legislação tributária por meio das LDOs.

Apesar das resistências demonstradas pelo Poder Executivo em aceitar o preceito constitucional, oportunidades apresentam-se para o Congresso Nacional na regulação do processo legislativo que tenha por objeto matérias tributárias, como identificado nesta Nota, inclusive parametrizando inovações legislativas tributárias na denominada reforma tributária, há tanto esperada.

O exemplo apresentado, de coibir isenções do ICMS concedidas sem o devido convênio interestadual no âmbito do CONFAZ por meio de sua vinculação às transferências voluntárias da União, busca demonstrar a viabilidade da intervenção no horizonte legislativo tributário por intermédio das leis de diretrizes orçamentárias, mecanismo autorizado pelo constituinte de 1988 e até o presente só ensaiado pelo legislador infraconstitucional.

Brasília, 27 de abril de 2011.

EBER ZOEHLER SANTA HELENA  
Consultor de orçamento e fiscalização financeira  
Coordenação de Compatibilidade e Adequação Orçamentária e  
Financeira das Alterações na Legislação