Salvador, 17 de Março de 2014.

Da: CAMP - Consultoria em Administração Pública Ltda.

Para: Prefeito Municipal de Barrocas

Senhor Prefeito,

Vimos por meio deste, em atenção a consulta feita por V.Exª., referente a possibilidade de Lei que concede a dispensa de multas e juros de valores registrados em divida ativa do município, se caracterizar como ato de renuncia de receita, de acordo Projeto de Lei em anexo e subscrito pelo Prefeito, apresentar o seguinte parecer:

PARECER

ANISTIA FISCAL – MULTA E JUROS – RENÚNCIA DE RECEITA

1.- Muitos municípios vêm lançando programas visando receber seus créditos fiscais dos contribuintes que se encontram em situação de inadimplência. Na verdade, estes programas têm o objetivo de incentivar aos contribuintes a recolherem seus débitos fiscais (= Iptu, Iss, etc), concedendo-lhes redução nos valores dos juros e/ou das multas lançadas, fixando-se prazos para os seus pagamentos.

2.- Entendemos que a redução do montante dos valores dos juros e/ou multas a serem cobrados pela municipalidade refere-se à uma concessão de anistia, que nada mais é do que um benefício de natureza tributária que dispensa os contribuintes do pagamento de multa, juros e outras penalidades incidentes sobre débitos fiscais inscritos em dívida ativa. Nesse sentido, confira-se: ***A anistia tributária diferencia-se da remissão porque esta dispensa o pagamento do tributo. A anistia dispensa o pagamento das multas que punem o descumprimento das obrigações tributárias. A anistia é, portanto, uma forma de extinção do crédito tributário decorrente do conteúdo pecuniário das multas (crédito tributário em sentido lato) ou mesmo (...) anistia é a remissão do crédito tributário das multas (...)***[1]No Código Tributário Nacional, a anistia é tratada da seguinte forma:

[1] - Coelho (2001, p. 742, 737).

> ***Art. 180.*** *A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:*
> *I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;*
> *II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.*
> ***Art. 181.*** *A anistia pode ser concedida:*
> *I - em caráter geral;*
> *II - limitadamente:*
> *a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;*
> *b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;*
> *c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;*
> *d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.*
> ***Art. 182.*** *A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.*
> *Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.*

3.- Referidos programas somente podem ser lançados mediante autorização legislativa. Assim, são as Leis Municipais que vão fixar os valores dos descontos das multas e/ou dos juros incidentes sobre os débitos fiscais vencidos, que serão concedidos aos contribuintes inadimplentes. Tratam-se de leis temporárias que vigorarão somente enquanto perdurarem os programas. É uma exigência constitucional: *Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido,* ***anistia*** *ou remissão, relativas 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, § 2º, XII, g* (§ 6º do art. 150 da CF/88).

4.- Pois bem, com relação ao tema aqui abordado, uma questão costuma ser discutida, gerando dúvidas e entendimentos divergentes. Diz respeito aquela que indaga se tal procedimento caracteriza ou não a chamada "renúncia de receita", de que trata a Lei n.º 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

5.- Primeiramente, é de se registrar que referidos programas são, verdadeiros incentivos para que os municípios possam realmente receber seus créditos fiscais.

6.- Resta saber se a concessão de anistia, consistente na redução dos juros e/ou multas incidentes sobre os créditos tributários já vencidos, constitui ou não renúncia de receita. **A nosso ver, a resposta é afirmativa.**

7.- Confira-se o que dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal acerca da chamada "renúncia de receita":

> ***Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições****:*
>
> *I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do artigo 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 artigo 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;*
> *II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.*

8.- Registre-se que antes mesmo da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Constituição Federal, sobre a anistia fiscal, já estabelecia o seguinte: *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* (art. 165, § 6º).

9.- Para a concessão de anistia fiscal, torna-se necessário que haja previsão nesse sentido na LDO, pois o legislador deixou consignado na cabeça do artigo 14 da LRF que tal benefício somente poderá ser estendido aos contribuintes inadimplentes, se atendido *ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias.*

10.- Assim, a renúncia de receita – ou seja, **a anistia**, a remissão, o crédito presumido, a isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota de algum tributo ou a modificação da base de cálculo, que tenha como impacto a diminuição da receita pública – deverá estar acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e os dois exercícios seguintes. Além disso, para estar de acordo com a LRF, deverá ser demonstrado que a renúncia de receita foi considerada na Lei Orçamentária Anual (LOA) e que não afetará as metas previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

11.- Alternativamente, deverá ser demonstrado que esta renúncia de receita será compensada por aumento de receita proveniente de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, aumento ou criação de tributo ou contribuição. Nesse caso, o ato que implique em renúncia de receita só entrará em vigor quando estiver assegurada a compensação pelo aumento de receita. A LDO e a LOA deverão conter um demonstrativo da estimativa e das medidas de compensação de renúncia.

12.- Por outro lado, é de se ver que a renúncia de receita sem a observância do disposto na LRF, implica em prática de ato de improbidade administrativa – Lei n.º 8.429/92, art. 10, inciso X – *"Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e nodamente: (.,..)* ***X – agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público****".*

13.- Poder-se-ia sustentar que no caso em análise não estaria ocorrendo renúncia de receita, porque o valor do tributo será recebido devidamente corrigido. E sendo a correção a atualização da moeda em determinado período, o valor ingressado nos cofres públicos não registraria nenhum prejuízo ao erário. Estaria o Sr. Prefeito Municipal dispensando somente o recebimento de parte da multa e/ou juros, que nada mais é do que uma "punição" ao contribuinte que não liquidou no prazo fixado pela administração os seus tributos.

14.- Assim, ao conceder um "benefício" de natureza tributária, a lei municipal respectiva permite ao contribuinte devedor que faça o recolhimento daquela dívida *sem* o valor correspondente aos juros e à multa sobre ela incidentes. Ou seja, aquilo que o Município previa como valor total inscrito em dívida ativa é recebido *a menos* em razão de uma lei permissiva, que concede ao contribuinte devedor o direito de efetuar o pagamento de seu tributo apenas com o principal e sua atualização monetária, sem efetuar o recolhimento dos valores relativos a juros ou multa.

15.- Importante salientar ainda que as leis concedem os benefícios fiscais – aqui compreendidos como dispensa do pagamento de juros e multa – condicionam tal benefício ao pagamento à vista, ou seja, ao pagamento da dívida de uma só vez, correspondendo, neste caso, ao desconto integral (100%) dos juros e multa sobre ela incidentes. Estas mesmas leis acabam por conciliar e unir os conceitos de "benefício" e "incentivo", estabelecendo uma espécie de escalonamento de percentuais de desconto em relação ao tempo solicitado pelo contribuinte para pagamento da dívida, diminuindo os percentuais na mesma proporção em que o tempo de parcelamento da dívida aumenta, de modo que o contribuinte somente terá desconto integral sobre juros e multa se efetuar o pagamento da dívida à vista, ou seja, de uma só vez, enquanto terá um percentual pequeno de redução destes acessórios se optar por um pagamento parcelado em longo prazo.

16.- Seja como "benefício", seja como "incentivo", ou ambos, o que estas leis municipais criam nada mais são do que "anistias" tributárias. Ou seja, o que elas fazem é permitir o recolhimento de dívidas tributárias já consolidadas sem que se faça o recolhimento das penalidades a elas relativas, sejam multas ou juros. A anistia é um instituto do Direito Tributário previsto no artigo 180 do Código Tributário Nacional e que, nas palavras do sempre lembrado Professor e Doutrinador Roque Antonio Carraza, "*perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária, isto é, a multa decorrente do ato ilícito tributário*"[2].

17.- Resta ainda afirmar que a concessão de anistia tributária corresponde a uma renúncia de receita de tributos, e tal afirmação se dá por, pelo menos, dois motivos.

18.- Primeiro porque a Lei de Responsabilidade Fiscal é clara e expressa no sentido de que a concessão de anistia está compreendida no conceito de renúncia de receita tributária, conforme se observa do §1º de seu artigo 14. Portanto, é o próprio texto da lei que assim o define.

19.- Segundo porque, ao lançar um tributo e notificar seu contribuinte, o Município passa a ter a expectativa de receber o crédito correspondente. Tais créditos certamente estão inseridos na previsão de receita orçamentária constante da lei orçamentária anual daquele exercício. A partir do momento em que o débito tributário em questão não é pago, sendo posteriormente inserido na "dívida ativa" do município, sobre ele incidem os juros e as multas previstas na legislação municipal. O valor do débito que era composto apenas do principal, agora passa a ser composto de juros e

[2] Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. pág. 958.

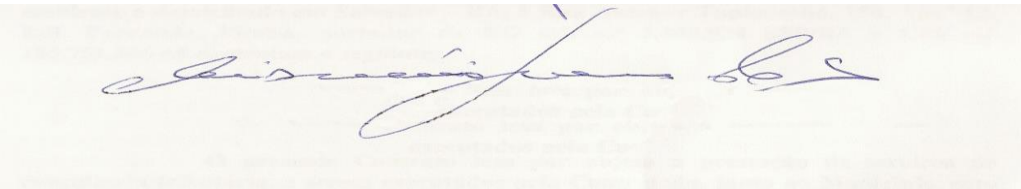
multa, como se fosse um só todo. Tais valores também são inseridos na lei orçamentária anual como expectativa de receita tributária.

20.- Ora, se o município prevê em seu orçamento anual uma determinada receita tributária, na qual estão inseridos os débitos inscritos em dívida ativa – compostos de principal, juros e multa – e, por força de uma lei posterior, "abre mão" de receber parte destes valores, inegavelmente está renunciando a parte de sua receita tributária.

CONCLUSÃO

Portanto, não se mostra difícil concluir que qualquer lei municipal que tenha por objetivo conceder benefícios ou incentivos fiscais – entenda-se anistia tributária – deverá atender integralmente às exigências contidas no artigo 14 da LRF. Na prática, ao enviarem os respectivos projetos de lei ao Poder Legislativo, os Prefeitos devem demonstrar de forma clara e minuciosa o atendimento a tais requisitos e condições, sob pena de não poderem ser aprovados, por frontal ofensa e desatendimento à LRF e se caracterizando como ato de renúncia de receita.

SMJ, Este é o Parecer.



Arismário Gomes de Oliveira
Consultor