



PARECER SEI N° 6092/2020/ME

PARECER PÚBLICO. Ausência de hipóteses que justifiquem sigilo.

ISENÇÃO. RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

Renúncia de receitas tributárias. Art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Isenção em caráter geral e isenção em caráter não geral. Definição. Sistema tributário de referência. Gastos tributários. A isenção em caráter geral, para fins do § 1º do art. 14 da LRF, é aquela que não representa desvios ao sistema tributário de referência. Ao contrário, a isenção em caráter não geral, para fins do § 1º do art. 14 da LRF, é aquela que se apresenta como um desvio ao sistema tributário de referência, constituindo-se em um gasto tributário e, portanto, atraindo a necessidade de observância do art. 14 da LRF.

Processo SEI nº 18220.100007/2020-53

I

1. Por intermédio do Despacho Numerado nº 142/2020/PGFN/ME, o Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional à época, encaminhou à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da PGFN (CAT), o Parecer SEI nº 752/2020/ME, com o seguinte teor:

1. Salvo melhor juízo, a proposição maneja uma possível hipótese de isenção em caráter geral.
2. Com efeito, leitura **a contrario sensu** do § 1º do art. 14 da LRF parece não incluir a isenção em caráter geral como caso de renúncia para os fins do referido art. 14:
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.
3. Assim, tanto quanto possível, parece oportuno sugerir à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários a consideração do viés aqui cogitado junto às áreas tematicamente afins da Secretaria Especial da Receita Federal.

4. Neste contexto, restitua-se à Adjuntoria competente para proceder como entender melhor.

2. O Parecer SEI nº 752/2020/ME analisou minuta de Portaria que altera a alínea “a” do inciso III do art. 7º da Portaria MF nº 440, de 30 de julho de 2010, para aumentar o limite de isenção para bagagem acompanhada quando o viajante ingressar no País por via aérea ou marítima de US\$ 500 (quinhentos dólares dos Estados Unidos da América) para US\$ 1000 (mil dólares dos Estados Unidos da América). Na ocasião, foi apontada renúncia de receita pela área técnica da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e a necessidade de observância do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), além da necessidade de prévia internalização ao ordenamento jurídico brasileiro da Decisão CMC nº 24/2019.

3. Em atendimento ao Despacho acima identificado, retornam os autos para fins de análise complementar para saber se a proposição objeto do Parecer SEI nº 752/2020/ME se refere à hipótese de isenção em caráter geral, que, a **contrário sensu** do §1º do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) não seria caso de renúncia de receitas tributárias.

4. É o sucinto relatório.

II

5. Tenhamos presente, antes de adentrar à análise solicitada propriamente dita, o conteúdo do art. 14 da LRF:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

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

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

§ 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.

6. De acordo com o art. 1º da LRF, trata-se de Lei que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. O § 1º do citado dispositivo inaugural segue na mesma direção ao dispor que "*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 (...).*"

7. Nesse contexto, o art. 14 da LRF estabelece regras para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receitas, situação em que a proposta deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar a sua vigência e nos dois seguintes, atender o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias e, a pelo menos uma das seguintes situações: demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, de que não afetará as metas de resultados fiscais prevista no anexo da lei de diretrizes orçamentárias ou 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 tributos.

8. O § 1º do art. 14 da LRF, por sua vez, define, de forma não exaustiva, o que considera como renúncia: "*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.*"

9. O que atrai a necessidade de atendimento ao art. 14 da LRF, portanto, é a concessão de isenção em **caráter não geral**, a alteração de alíquota e a modificação de base de cálculo que **implique redução discriminada de tributos e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado**. A **contrario sensu**, portanto, a concessão de isenção em **caráter geral**, a alteração de alíquota e a modificação da base de cálculo que **não implique redução discriminada de tributos e outros benefícios que não correspondam a tratamento diferenciado** estariam fora do âmbito de incidência do dispositivo. O objeto do nosso estudo, em que pese possa se estabelecer relação com os demais referenciados pelo dispositivo, será especificamente a isenção em caráter geral, **para fins de aplicação do art. 14 da LRF**.

10. Embora não se desconheça a existência de diferentes teses para a definição do instituto da isenção, adotamos aquela positivada no art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo a qual a isenção exclui o crédito tributário. Em outras palavras, "*surge a obrigação, mas o respectivo crédito não será exigível; logo, o cumprimento da obrigação resta dispensado. Cuida-se de benefício fiscal concedido por liberalidade do legislador.*"¹

11. Nessa linha, aduz a doutrina: "*Na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência. É por isso que a isenção é incluída, no art. 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de exclusão do crédito tributário. Ou seja: no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado, por conta da isenção. Assim é que a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 226).*"²

12. O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADI 286/RO (Ação Direta de Inconstitucionalidade, Relator: Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgamento: 22/05/2002, órgão Julgador: Tribunal Pleno) corroborou a opção do CTN, como se pode ver da ementa abaixo:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE

INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra "b", da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. **3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação.** 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia. (Grifos nossos).

13. Ainda objetivando jogar luzes sobre a conformação jurídica da isenção, as correntes defendidas pelos tributaristas e a tese adotada pelo Brasil, há artigo recentemente publicado por Procurador da Fazenda Nacional que aborda tais temas, a partir de resgate histórico importante para a compreensão da matéria:

1. ISENÇÃO

A dimensão conceitual da isenção é bastante controvertida, existindo no cenário nacional, tanto na jurisprudência, quanto na doutrina tributarista, diversas teses que buscam estabelecer os contornos do fenômeno da isenção, classificando-o e adequando-o ao sistema jurídico.

Dentre as diversas correntes podemos destacar aquela capitaneada por Rubens Gomes de Souza, Geraldo Ataliba, Amílcar de Araújo Falcão e Bernardo Ribeiro de Moraes, sendo que o primeiro foi um dos co-autores do anteprojeto do Código Tributário Nacional, inspirado na doutrina italiana, que definiu o fenômeno da isenção como um favor legal consistente em dispensar o pagamento de um tributo devido. Para tanto argumentando que nestes casos “o tributo é devido, por que existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento”. Para Paulo de Barros Carvalho o Código Tributário Nacional aceita a ideia de que “se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva”.

A teoria mais tradicional começou a ser questionada pelo ilustre professor pernambucano José Souto Maior Borges, para quem a isenção seria uma situação de desobrigação tributária. Para Luciano Amaro “Dispensa legal de um tributo é um conceito que calharia bem para remissão (ou perdão) de tributo, nunca para a isenção. Aplicado à isenção, ele suportaria que o fato isento fosse tributado, para que, no mesmo instante, o tributo fosse dispensado pela lei. Esse raciocínio ilógico ofende o princípio da não contraditoriedade das normas jurídicas: um fato não pode ser ao mesmo tempo, tributado e não tributado”.

Temos ainda a proposta teórica de Paulo de Barros Carvalho que, ao definir o fenômeno da isenção, a identificou como uma norma de estrutura, cuja atuação visa “inibir a funcionalidade da regra-matriz de incidência, comprometendo-a para certos casos”. Sendo assim, a norma de isenção atuaria mutilando a regra-matriz de incidência tributária, colocando certos eventos fora do campo da incidência da norma tributária em sentido estrito, atingindo um ou mais de seus critérios essenciais. Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli segue uma linha similar, ao entender que a norma de isenção também pode apresentar-se como uma norma de comportamento, regulando as condutas intersubjetivas das pessoas, ou seja, da mesma forma que a regra-matriz de incidência tributária é uma norma de comportamento a norma de isenção tem uma face de influência comportamental, na medida em que regulamenta um evento a fim de juridicizá-lo, impedindo a aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Isso se dá

pelo fato de que, havendo a incidência da norma de isenção, surgirá uma relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, relação esta que confere ao contribuinte o direito de não efetuar o pagamento do tributo e, conseqüentemente, proíbe a Fazenda Pública de exigir o pagamento.

A influência de Rubens Gomes de Sousa sobre a formulação do Código Tributário Nacional acabou por levar a incluir-se a isenção como uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário, consoante leitura do artigo 175, I do Código Tributário Nacional, o que reforçaria a tese de que a isenção é uma hipótese de dispensa de pagamento do tributo.

O Superior Tribunal de Justiça tem firme entendimento quanto a isenção como forma de dispensa do pagamento de tributo, como pode ser observado em decisões como o AgRg no REsp 654.061/PR7, o REsp 1137031/RJ,⁸ REsp 1129750/SC9 e o MS 13.281/DF10.

Na mesma linha, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional adotou a tese de Rubens Gomes de Souza no Parecer PGFN/CAT nº 405/2003 ¹¹ e no Parecer PGFN/CAT nº 1955/2011, entendendo que a isenção funciona como favor fiscal consistente na dispensa do pagamento de um determinado tributo. Finalmente, o Supremo Tribunal Federal tem uma posição antiga sobre o tema, seguindo a linha de que a isenção é uma hipótese de dispensa legal do pagamento, entendimento de que serve de premissa nas Súmulas 575 e 576 da Corte Constitucional.

O direito pode criar suas próprias realidades, por meio da produção das normas jurídicas construídas a partir da legislação aprovada no processo regular realizado pelos três poderes da república, cabendo ao Poder Judiciário o papel de definição do sentido de uma norma envolvida em controvérsia, razão pela qual fica claro que para as instituições que compõe a república a leitura mais apropriada da isenção é de que ela é uma hipótese de dispensa de pagamento de tributo, ainda que existam respeitáveis posições da doutrina que sustentem entendimento diverso.³

14. Há inúmeras classificações de isenção. A nós, interessa aquela que se relaciona com os termos vertidos no art. 14 da LRF e que o art. 179 do CTN parece admitir - as isenções gerais e as específicas. Pelo CTN, estas últimas (específicas) seriam as efetivadas, 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 ou contrato para sua concessão. As gerais seriam, a **contrario sensu**, as que não dependem de despacho de autoridade administrativa em requerimento onde o contribuinte comprove o preenchimento de condições e requisitos previstos em lei ou contrato para a sua concessão. Seriam as "auto usufrúveis". A seguir, algumas definições doutrinárias sobre as isenções gerais e as específicas:

15. As isenções gerais e as específicas, sob o viés da abrangência:

(...) quanto à abrangência, são as isenções classificadas em gerais ou específicas; as últimas são aquelas que dependem de um ato administrativo, é bom lembrar, também é previsto em lei, já que a isenção decorrerá da lei. Nesse caso, a isenção específica nada mais é que aquela em que a incidência tributária variará conforme esteja, ou não, presente o ato administrativo presente na própria lei. Ou seja, o ato administrativo é um dos requisitos para que se dê por concedida a isenção.⁴

16. Em comentários ao art. 179 do CTN, também de autoria de Procurador da Fazenda Nacional, vemos que:

Isenção de caráter geral é aquela dada a todos os que potencialmente realizam o comportamento tributável. Essa situação pode ocorrer em época de excepcional riqueza para o ente federado, dispensando-se a tributação por um período, ou, ao contrário, quando em situação emergencial, em que toda a população por desastre ou

outra razão não tenha condições de honrar as obrigações cívicas, como a tributação.
(...).

Outra categoria de classificação legal é a isenção especial, onerosa ou condicionada. Nesse caso, a lei pode criar critérios que afaste certos cidadãos ou certas situações em área específica do território do ente tributante da observância da regra geral de tributação, havendo a previsão inclusive na Carta Magna - art. 43, § 2º, III. Os critérios legais de afastamento da tributação, por exemplo, quando geograficamente determinado e sem outras condições, pode ser autoevidente e não precisa de qualquer medida para se constatar a desoneração legal (moradores de um bairro, moradores de um rio em determinado estado, zona franca, etc.)

(...).⁵

17. Inclinando na direção desta última doutrina, há quem defenda que a classificação que melhor se amolda ao CTN é a que divide as isenções em gratuitas (gerais), onerosas (específicas), subjetivas e objetivas:

Gratuitas são as isenções concedidas sem qualquer contraprestação por parte do contribuinte. Outorgadas em caráter geral, quase sempre se referem aos impostos indiretos. Não exigem reconhecimento formal.

Onerosas, contratuais ou contraprestacionais são as concedidas, a prazo determinado, sob a condição de o contribuinte beneficiado praticar certas atividades ou realizar algum investimento. Delas cuida o art. 179 do CTN. Implicam em verdadeiro contrato, pois estabelecem direitos e obrigações para o Fisco e para o contribuinte. Por isso mesmo não podem ser revogadas unilateralmente. Foram largamente utilizadas no Brasil nos últimos anos, a exemplo do que se fazia no México e em outros países. A política de incremento do turismo, por exemplo, encontrou amparo nas isenções de impostos federais e estaduais condicionadas à construção de hotéis.⁶

18. No sentido de ser geral ou individual (cremos aqui ser o mesmo que "individual" corresponderia ao "específica"):

A isenção poderá ser geral ou individual.

Em caráter geral, quando compreende todos os contribuintes do território da entidade tributante ou de determinada região.

Individual, quando abrange determinada pessoa ou contribuinte e é concedida, em cada caso, por despacho fundamentado da autoridade administrativa, a requerimento do interessado.⁷

19. Ao discutir sobre a natureza jurídica da isenção e suas correntes (se exclusão do crédito tributário ou hipótese de não incidência legalmente qualificada), e para o fim de detectar a aplicação do art. 14 da LRF, há estudos que também transitam na classificação em gerais e específicas, entendendo que devem observar o comando legal da LRF as que agraciarem somente uma categoria econômica, determinados contribuintes e não a todos de forma indistinta:

(...).

Para o direito financeiro é de curial importância perceber que a isenção que interessa à [Lei de Responsabilidade Fiscal](#), em especial ao seu art. 14, é a concedida em caráter não-geral. Não se aplicarão os requisitos concessivos previstos nessa norma se for a isenção concedida em caráter geral, ou seja, que decorra diretamente da lei, independentemente de despacho administrativo. Claro é que a isenção não-geral também é proveniente da lei, contudo necessita de despacho da autoridade administrativa para ser efetivada, decorrente de requerimento do interessado em sua obtenção, através do qual irá provar que preenche todas as condições e requisitos estabelecidos na lei isentiva (art. [179, CTN](#)).

Assim, somente aquela que agraciara apenas uma categoria econômica, a determinados contribuintes e não a todos de forma indistinta ou a determinada localidade é que deverá observar todos os requisitos legais previstos naquela lei complementar, além, claro, dos traçados na Carta Magna.

A lógica disso é que se a isenção é geral, concedida indistintamente a todos, com a supressão de um (ou mais de um) dos aspectos da regra-matriz, não privilegia ninguém individualmente considerado, ou seja, não favorece uma categoria econômica em detrimento de outra. Essa receita, portanto, não constará do planejamento orçamentário, posto que não haverá arrecadação alguma nesse caso em particular.

Na isenção de caráter não-geral haverá arrecadação do tributo com referência aquele aspecto da regra-matriz que fora suprimido pela norma isentiva, porquanto algumas pessoas ou categorias econômicas não terão sido beneficiados. Nesse caso, a arrecadação de receitas será afetada, pois parcela daqueles que deveriam contribuir será dispensada deste pagamento. (...).⁸ (Grifos nossos).

20. No que concerne à posição acima transcrita, a crítica que fazemos é que ela parte de premissa equivocada para o enfrentamento da questão. Isso, porque ela defende que a isenção geral seria aquela que não favorece categorias econômicas em detrimento de outras e que, portanto, não constará do planejamento tributário, posto que nesse caso não haverá arrecadação alguma. Não havendo arrecadação, não haveria que se falar em necessidade de atendimento do art. 14 da LRF. Na isenção em caráter não geral, ao contrário, "haverá arrecadação do tributo com referência aquele aspecto da regra-matriz que fora suprimido pela norma isentiva, porquanto algumas pessoas ou categorias econômicas não terão sido beneficiados", o que atrairia a observância da LRF. Ocorre que o art. 14 da LRF considera a perda de receitas em potencial, o que não se coaduna com a afirmação de que uma isenção geral, por ser para todos os contribuintes, não constará do planejamento tributário porque não haverá arrecadação e, conseqüentemente, não existindo arrecadação, não haverá necessidade de cumprimento da LRF.

21. Na tentativa de desvendar o que seriam as isenções em caráter geral para a LRF, há também doutrina que privilegia fundamentos ainda mais subjetivos:

4. CONCEITO DE NÃO-GERAL

Atendendo ao terceiro ponto suscitado, vejamos o que dispõe o § 1º, do art. 14, da LRF, que conceitua renúncia de receita, *in verbis*:
(...).

O dispositivo citado configura 07 (sete) hipóteses que devem ser consideradas como renúncia de receita, sendo que para as 04 (quatro) primeiras situações – anistia, remissão, subsídio e crédito presumido – a Lei não impõe qualquer condição para que elas integrem o conceito de renúncia; já para as 03 (três) últimas hipóteses – isenção, redução de alíquota e base de cálculo e outros benefícios – o legislador impôs adjetivação específica, considerando como renúncia, apenas, as isenções em caráter não geral, a alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições (isenções parciais)^[07], e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Nestas hipóteses é fácil perceber que a intenção do legislador não foi outra, senão a de restringir a incidência da norma.

(...).

Nota-se, então, que os três adjetivos são sinônimos, todos exprimem a idéia do que é especial, específico, individual, particular e singular, ou seja, traduzem a idéia oposta do que é geral. E não poderia ser diferente, afinal, o equilíbrio entre receitas e despesas é o princípio básico da LRF.

Entretanto, nem todo benefício fiscal que privilegie determinado contribuinte deve ser, para fins desta lei, considerado renúncia de receita, sendo

acompanhada de estimativa do impacto orçamentário. Para caracterizar renúncia fiscal é preciso analisar-se, além do enquadramento do benefício à adjetivação legal, o caso concreto, o mérito, a relevância social e a política pública que está associada à concessão. Afinal, só será considerado como renúncia, aquele benefício que privilegie certo contribuinte em detrimento dos demais integrantes do mesmo segmento socioeconômico, não havendo por trás da concessão nenhuma política pública relevante.

(...).

Vejamos o que reza o CTN sobre isenções não concedidas em caráter geral, doutrinariamente classificadas como especiais:

(...).

Poder-se-ia querer restringir, então, a aplicação das isenções não gerais tratadas pelo § 1º, do art. 14, da LRF como somente aquelas efetivadas, por despacho da autoridade administrativa, mediante requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. Porém, não foi só isso que o legislador da LRF intencionou. Na verdade, nem toda isenção não geral dependerá de requerimento do interessado, como também, nem toda isenção determinada, específica, discriminada, particular, individual será não geral, pois poderá estar atrelada a alguma política pública, sendo portanto geral.

(...).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto é possível concluir que:

(...).

c) Os três adjetivos constantes do § 1º, do art. 14, da LRF - "*não geral, discriminada e diferenciado*" – são sinônimos;

d) **As isenções não gerais são aquelas concedidas (particularmente, especificamente, discriminadamente) a determinado contribuinte/empresa, bem como aquelas concedidas mediante requisição do interessado como prevê o art. 179, do CTN.**⁹(Destacamos).

22. Este último estudo incorre no problema da extrema subjetivação para se distinguir o que seriam as isenções em caráter geral e as específicas, na medida em que sustenta que o *discrímen* deve se dar pela relevância da política pública na qual o benefício fiscal está inserido. Afirma que "*(...) para caracterizar renúncia fiscal é preciso analisar-se, além do enquadramento do benefício à adjetivação legal, o caso concreto, o mérito, a relevância social e a política pública que está associada à concessão. Afinal, só será considerado como renúncia, aquele benefício que privilegie certo contribuinte em detrimento dos demais integrantes do mesmo segmento socioeconômico, não havendo por trás da concessão nenhuma política pública relevante.*" O critério é por demais subjetivo porque a definição de política pública relevante é muito fluido. Determinada política pode ser relevante para um governante e insignificante para o próximo que o suceder, ficando o cumprimento da LRF atrelado à interpretação dos diversos grupos políticos que estiverem no poder. O cumprimento de uma lei de responsabilidade da gestão fiscal, da qual depende a saúde das contas públicas de um ente federado, não pode ficar adstrito a este tipo de insegurança jurídica. Os vetores para o cumprimento da LRF devem ser objetivos e vinculantes para todos os governantes, independente do conceito de cada um sobre relevância de políticas públicas.

23. Além disso, o argumento de que "*Afinal, só será considerado como renúncia, aquele benefício que privilegie certo contribuinte em detrimento dos demais integrantes do mesmo segmento socioeconômico, não havendo por trás da concessão nenhuma política pública relevante*", poderá dar margem a uma série de tratamentos anti-isonômicos entre contribuintes que se encontrem numa mesma situação.

24. O Ministro do Tribunal de Contas da União, Weder de Oliveira, também escreveu sobre o

14.16.2 A muito debatida, mas pouco relevante questão da 'isenção em caráter não geral'

Isenção é modalidade de exclusão do crédito tributário. É a dispensa da obrigação tributária principal mediante lei, regulada nos artigos 176 a 179 do Código Tributário Nacional, de onde se destacam as normas relacionadas seguir, juntamente com precedentes judiciais:

- A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração (art. 176).
- A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo (art. 178).
- Lei que extingue ou reduz isenção entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que for publicada, salvo se dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte (art. 104, III).
- Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas (Súmula nº 544 do Supremo Tribunal Federal).
- Isenção, 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 ou contrato para sua concessão (art. 179).
- O ato administrativo que concede a isenção não gera direito adquirido (art. 179, parágrafo único).
- O ato administrativo que concede a isenção será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora (art. 155 c/c art. 179, parágrafo único).

Didaticamente, explica Luciano Amaro, que a isenção atua geralmente num sistema de par de normas, em que uma é a regra, a outra a é exceção; uma é gênero (regra), a outra é espécie (excepcionada). Uma norma diz, por exemplo, que todos os rendimentos oriundos do trabalho são tributáveis; a outra excepciona (ou 'isenta', ou declara 'não tributáveis' ou 'não sujeitos à incidência) os rendimentos de aviso prévio indenizado e salário-família.

A LRF suscitou dúvidas ao relacionar no § 1º do art. 14 apenas as isenções de caráter não geral. Passou o entendimento de que as isenções de caráter geral não se caracterizam como renúncia de receita.

Nesse assunto, deve-se, preliminarmente, observar que o rol enunciado na primeira parte do parágrafo é exemplificativo, não é rol fechado e imutável, razão pela qual, se a isenção em caráter geral, dependendo da acepção dada ao termo, enquadrar-se na descrição genérica de benefício tributário, sujeitar-se-á às normas do art. 14.

Desse modo, é desnecessário discutir se a isenção em caráter geral é ou não renúncia de receita. Faz sentido examinar se o conceito que se tem de isenção em caráter geral qualifica essa modalidade de exclusão do crédito tributário como benefício tributário também.

O termo pode ser apreendido de diferentes modos. Por exemplo, o Código Tributário Nacional, quando estabelece que a isenção em caráter não geral é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, propicia o entendimento de que isenção em caráter geral é aquela que se usufrui sem a intervenção da autoridade administrativa. Distinção irrelevante para a qualificação da modalidade como benefício tributário ou não.

José Souto Maior classifica as isenções em gerais, especiais e específicas, quanto ao âmbito material. A isenção geral abrange todas as espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhorias. Diversamente, a isenção específica refere-se

apenas a certas classes de tributos e isenção especial apenas a um tipo de tributo: 'isenção instituída a determinado importo é isenção especial. Isenção apenas de impostos, mantida a obrigação do pagamento de taxas ou contribuições de melhorias é ainda específica'. **A classificação do eminente tributarista também não auxilia na tarefa de diferenciar isenções em caráter geral e isenções em caráter não geral para fins de caracterização de benefício tributário**, pois, por exemplo, considerando tributos municipais, pode-se conceder a contribuinte específico isenção geral (de todos os tributos), isenção específica (apenas dos impostos) ou especial (apenas do IPTU). Nesse caso, seja geral ou não geral, haveria tratamento diferenciado e a isenção seria considerada como benefício tributário.

A meu ver, a LRF utilizou essa dicotomia tendo em mira premissa distinta das classificações mencionadas acima. Ao que parece, deu a esse tipo de isenção o sentido de exclusão do crédito para todos os contribuintes do tributo, o que lhe retiraria concretamente o caráter de tratamento discriminado. Portanto, contrapôs isenção para todos (isenção em caráter geral) e isenção discriminada, para certa parcela de contribuintes (isenção em caráter não geral). Observe-se que essa dicotomia geral/discriminado está implícita neste trecho extraído do estudo da Receita Federal do Brasil transcrito anteriormente:

"Analisando relatórios efetuados por países membros da OCDE, algumas similaridades são observadas na identificação dos gastos tributários:

1. As desonerações tributárias em questão devem possuir objetivos similares aos das despesas públicas; possuem, portanto, uma lógica orçamentária associada;
2. Estas desonerações apresentam-se como sendo um desvio da 'estrutura normal da tributação'; *sendo sempre de caráter não geral.*

Nessa acepção, trata-se de hipótese de remotíssima possibilidade de ocorrência, exceto em condições econômicas e sociais excepcionais.¹⁰ (Destacamos).

25. Parece-nos que a posição defendida pelo Jurista é a que mais se coaduna com os objetivos da LRF, de equilíbrio das contas públicas. Tudo leva a crer que a LRF contrapôs isenção para todos (isenção em caráter geral) e isenção discriminada, para certa parcela de contribuintes (isenção em caráter não geral). Assim, benefício tributário concedido a apenas determinadas categorias econômicas ou a determinados contribuintes serão, via de regra, não gerais. Igual raciocínio pode ser feito quando apenas um grupo de contribuintes de determinado tributo é exonerado do pagamento de tributos porque estão em um dado momento em situação peculiar, distinta dos demais contribuintes daquele tributo. É o caso da consulta explicitada nos presentes autos.

26. Trata-se de um grupo de contribuintes - os viajantes que ingressarem no País por via aérea ou marítima, que terão o limite de isenção de bagagem acompanhada aumentado de US\$ 500 (quinhentos dólares dos Estados Unidos da América) para US\$ 1000 (mil dólares dos Estados Unidos da América). Os demais contribuintes que não sejam provenientes de viagens internacionais pela via aérea ou marítima, mas que adquirirem por outras formas bens similares aos constantes nessas bagagens acompanhadas dos viajantes que aqui aportarem por tais vias eleitas, continuarão sujeitos ao pagamento dos tributos.

27. A pergunta que deve ser feita é: **Se a norma isentiva da situação descrita (dos bens constantes da bagagem acompanhada de viajantes que ingressam no País pela via aérea ou marítima) não existisse, os bens estariam sujeitos aos pagamento dos tributos aduaneiros?** Se a resposta for positiva, estaremos diante de uma exceção ao sistema tributário de referência e, portanto, de uma isenção não geral que atrai a necessidade de cumprimento do art. 14 da LRF. Se a resposta for negativa, obviamente que estaremos diante de uma situação já constante do sistema tributário de referência, não havendo, assim, a necessidade de observância do art. 14 da LRF.

28. Apesar das indefinições terminológicas, e da utilização muitas vezes simultânea ou como

sinônimos dos conceitos de benefício e incentivo fiscal, benefícios "*são favores tributários para categorias de contribuintes. São gastos indiretos do governo que configuram renúncia de receita e que se valem da legislação tributária para atender a objetivos econômicos e sociais.*"¹¹ Os benefícios tributários também podem ser caracterizados como "*regime especial de tributação no qual é estabelecida uma situação de favorecimento fiscal, cuja aplicação é restrita àqueles que possuem características especiais definidas em norma legal, fundadas em objetivos de interesse público superiores aos arrecadatários.*"¹²

29. Segundo o voto condutor no RE 577.348 (crédito prêmio do IPI), "*incentivos ou estímulos fiscais são todas as normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário.*"

30. A identificação da renúncia de receitas ou do gasto tributário indireto pode não ser uma tarefa fácil. Não obstante o § 1º do art. 14 da LRF já veicular alguns institutos jurídicos que ele considera como renúncia de receitas, a caracterização dessas figuras e de outras como tal depende, segundo o Acórdão nº 747/2010 do Tribunal de Contas da União (TCU), do sistema tributário de referência adotado. Esse é um debate complexo – o que é um sistema tributário de referência? O citado Acórdão do TCU aduz que "*os países procuram definir a estrutura tributária que será usada como parâmetro para identificar os desvios a ela. Essa estrutura é composta pela legislação que inclui todas as regras necessárias para determinar a obrigação tributária.*"

31. Assim, não seriam renúncias de receitas as desonerações tributárias: estabelecidas pela CF; pela legislação instituidora do tributo; desonerações cujo usuário final de bens e serviços seja a União, Estados e Municípios; as que atendam a reciprocidade de tratamento entre Brasil e outros países. A renúncia de receitas para ser assim considerada deve compor um desvio ao sistema tributário de referência e deve ter finalidade similar à da despesa pública. "*Constituem desonerações utilizadas como alternativas às ações políticas de governo, com objetivos de promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas sim por meio do sistema tributário*" (Acórdão 747/TCU).

32. Em resumo, a renúncia para ser assim caracterizada depende: a) ser uma exceção ao sistema tributário de referência (seria a legislação tributária vigente); b) constituir-se um gasto governamental indireto, com objetivos econômicos e sociais.

33. O gasto tributário, por sua vez, "*é uma forma indireta de os governos atuarem na economia, renunciando à parcela de arrecadação dos tributos a partir de normas tributárias que criam desvios sobre a tributação padrão, permitindo que o valor poupado dos contribuintes possa induzir comportamentos ou atender às suas necessidades.*"¹³

34. No documento intitulado "*Gasto tributário - Conceito e Critério de Classificação*", cujo objetivo é apresentar o conceito de gasto tributário utilizado e abordar os elementos que envolvem o processo de classificação, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) adota o seguinte conceito:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Os sistemas tributários, via de regra, não possuem outro objetivo senão o de gerar recursos para a administração. No entanto, são permeados por situações que promovem isenções, anistias, presunções creditícias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária.

Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins. Algumas delas se constituem em alternativas às ações políticas de Governo e têm por objetivo a promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas, sim, por intermédio do sistema tributário. Caso essas desonerações configurem desvios ao **Sistema Tributário de Referência**, estaremos diante dos denominados **Gastos Tributários**.¹⁵

35. Vejamos o entendimento do órgão sobre "*Sistema Tributário de Referência*", expresso no documento antes identificado:

A definição do Sistema Tributário de Referência de um país é importante, pois a partir desta estrutura de referência é que os desvios são identificados e classificados como gastos tributários. Existem três enfoques para o conceito de sistema tributário de referência: conceitual, segundo o qual tributa-se o que se enquadra num conceito teórico da base de incidência; legal, no qual a Lei nº é que define a base impositiva; e do subsídio análogo, similar ao enfoque legal, mas que considera gasto tributário somente as concessões tributárias que são análogas a um subsídio direto.

Cada país possui um modelo específico de sistema tributário de referência que geralmente é composto por: estrutura legal, convenções contábeis, deduções de pagamentos compulsórios, provisões para facilitar a administração e provisões relacionadas a obrigações fiscais internacionais (BID 2009). O Brasil adotou o enfoque legal, com um Sistema Tributário de Referência baseado na legislação tributária vigente, em normas contábeis, em princípios econômicos, em princípios tributários e na doutrina especializada.

A utilização da legislação tributária vigente como referência deriva principalmente do princípio da legalidade tributária e do princípio da reserva legal, dispostos no art. 150, III da Constituição Federal de 1988 e no artigo 97 da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional – CTN. Segundo esses princípios, somente a lei, em sentido estrito, pode instituir, majorar ou reduzir tributos e é ela que estabelece os elementos essenciais do tributo: fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, alíquotas e penalidades.

Todavia, a lei, apesar de ser a principal, não é única fonte a ser considerada para a construção do sistema tributário de referência. Alguns princípios ou regras que norteiam a aplicação dos tributos não estão expressos ou não são abordados na legislação e, por isso, é importante a busca por outras fontes para auxiliar na interpretação e compreensão do tributo e para traçar as suas principais características.

Nesse sentido, as doutrinas jurídica, contábil e econômica, a jurisprudência e as teorias econômicas sobre a tributação são fontes que contribuem para o delineamento da estrutura de implementação dos principais tributos presentes no Brasil.¹⁶ (Destacamos).

36. Com essas premissas sobre gastos tributários e sistema tributário de referência, passemos agora à verificação do que a RFB considera como sistema tributário de referência para o principal tributo que incidiria sobre a bagagem de viajante em viagem internacional, por via aérea ou marítima, caso não existisse a cota de isenção:

Sistema tributário de referência do Imposto de Importação – II

No Brasil, o imposto de importação tem marcada natureza extrafiscal e sua utilização está mais ligada a objetivos de política de comércio exterior e desenvolvimento da indústria nacional do que a arrecadação tributária.

Entre os objetivos pretendidos na adoção e na gradação do imposto de importação, podemos citar: proteção à produção e indústria nacional, políticas de substituição de importações, fomento à setores nacionais incipientes, regulação da balança de

pagamentos, e até em alguns países a geração de receitas tributárias.

As características extrafiscais do Imposto de Importação também implicaram em uma escolha incomum para a definição de sua estrutura, que é diferenciada por cada produto, concretizada na Tarifa Externa Comum (TEC), que lista todos os bens existentes, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), e define uma alíquota para cada um. Não é possível identificar uma alíquota geral para o Imposto de Importação, como forma de identificar desvios da tributação normal. Tal fato obriga que a análise da referência tenha que ser realizada separadamente para cada produto, como se cada um fosse tributado por um imposto específico.

Assim, a definição dessa estrutura é considerada como parte integrante do sistema tributário de referência adotado pela RFB, e as alterações de alíquota de um determinado produto não são consideradas como um gasto tributário, pois constituem a alteração da própria referência.

Contudo, quando a redução da alíquota de um determinado bem está vinculada à sua destinação ou às condições do importador, quer seja por localização geográfica, porte, ramo de atividade ou qualquer outra característica, entende-se que houve um desvio do sistema de referência existente. Entende-se que a redução não teve caráter regulatório, pois foram beneficiados apenas alguns importadores daquela mercadoria. Essa diminuição de arrecadação é considerada gasto tributário.

O Ex-tarifário consiste na redução temporária da alíquota do II dos bens assinalados como de capital (BK) e/ou de informática e telecomunicações (BIT) na TEC, quando não houver a produção nacional. É um regime que visa regular uma atividade econômica, tendo como pontos fundamentais:

- viabilizar o aumento de investimentos em bens que não possuam produção no Brasil;
- possibilitar o aumento da inovação tecnológica por parte de empresas de diferentes segmentos da economia; e
- produzir um efeito multiplicador de emprego e renda sobre segmentos diferenciados da economia nacional.

Por seu caráter regulatório, o Ex-tarifário não é tido como um desvio do sistema de referência do II, mas sim um novo sistema. Não obstante o pleito para a criação de um Ex tarifário seja feito por uma determinada empresa, o ato que o estabelece não vincula o benefício somente àquela empresa, aplica-se a todas as empresas. Portanto, a diminuição da arrecadação causada pela aplicação desse regime não é considerada gasto tributário. (Destacamos).¹⁷

37. No esforço, portanto, em identificar se o aumento do limite de isenção para bagagem acompanhada quando o viajante ingressar no País por via aérea ou marítima constitui um desvio ao sistema tributário de referência, caracterizando, assim, um gasto tributário, a atrair o art. 14 da LRF, **nos parece que a resposta é positiva, uma vez que tal isenção está vinculada às condições do importador, no caso, os viajantes que ingressarem no País pela via aérea ou marítima. Em outras palavras, uma pessoa que deseja importar bem idêntico ao trazido na bagagem desse viajante internacional, o qual estará isento de tributos aduaneiros, caso esteja dentro das condições legais, terá que pagar os tributos incidentes sobre essa importação. Entendemos, pois, que o aumento dessa cota de isenção constitui um desvio do sistema de referência existente. Tal redução não tem caráter regulatório, pois foram beneficiados apenas alguns importadores daquele bem. Essa diminuição de arrecadação pode ser considerada gasto tributário.**

38. E não se diga que a isenção não constitui um tratamento favorecido e um desvio ao sistema tributário de referência porque ela abrangia os bens em bagagem acompanhada de todos os viajantes que ingressarem no País por via aérea ou marítima. Ou seja, que dentro desse grupo de contribuintes todos nessa condição estariam sendo beneficiados, portanto, seria uma isenção "geral", que não reivindica as medidas do art. 14 da LRF. Ora, se o benefício, para ser considerado geral, ou dentro do

sistema tributário de referência, reclamar apenas que a sua concessão se dê para setor específico ou grupo específico de contribuintes, praticamente todos os benefícios, com raras exceções, serão gerais, fulminando-se, com esse raciocínio, boa parte do art. 14 da LRF.

39. Com efeito, no intuito de corroborar a importância de norma da envergadura da LRF, privilegiando interpretações legais que reforcem a necessidade de homenagear a responsabilidade fiscal, vale a pena trazer a lume trechos da ementa da Medida Cautelar em mandado de Segurança nº 34.474/DF (Relator Ministro Roberto Barroso, julgamento em 26 de outubro de 2016), que apreciou pedido de sustação de tramitação da PEC nº 241/2016, sobre o novo regime fiscal. Naquela oportunidade, o Ministro do STF consignou que *"A responsabilidade fiscal é fundamento das economias saudáveis, e não tem ideologia. Desrespeitá-la significa predeterminar o futuro com déficits, inflação, juros altos, desemprego e todas as consequências negativas que dessas disfunções advêm. A democracia, a separação de Poderes e a proteção dos direitos fundamentais decorrem de escolhas orçamentárias transparentes e adequadamente justificadas, e não da realização de gastos superiores às possibilidades do Erário, que comprometem o futuro e cujos ônus recaem sobre as novas gerações."*

40. Ainda que não utilizássemos o sistema tributário de referência para aferir se a isenção em comento corresponde, ou não, a um benefício fiscal, a outra via que entendemos passível de ser adotada quanto ao presente caso também nos conduziria à compreensão de que o aumento do limite de isenção em tela configura benefício tributário. Isto, porque o benefício não é extensível a todos os contribuintes dos tributos que incidem sobre a entrada em território brasileiro de produtos como os constantes das bagagens dos viajantes, os quais serão desonerados apenas quando ingressarem no Brasil pela via aérea ou marítima.

41. O raciocínio seria similar ao que o Ministro Weder de Oliveira expôs nos trechos antes reproduzidos, de que *" (...) a LRF utilizou essa dicotomia tendo em mira premissa distinta das classificações mencionadas acima. Ao que parece, deu a esse tipo de isenção o sentido de exclusão do crédito para todos os contribuintes do tributo, o que lhe retiraria concretamente o caráter de tratamento discriminado. Portanto, contrapôs isenção para todos (isenção em caráter geral) e isenção discriminada, para certa parcela de contribuintes (isenção em caráter não geral)."*

III

42. Por fim, notamos que uma nova minuta de portaria foi introduzida no Processo, cuja única alteração parecer ter sido o acréscimo de um § 2º, dispondo que a norma entrará em vigor em 1º de janeiro de 2021. As razões da modificação constam do item 6 da minuta de EM e visam o atendimento do art. 14 da LRF:

6. Por fim, ressalte-se que em observância ao disposto no citado art. 14 da LRF, a referida renúncia fiscal deve ser considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária do ano de vigência da norma e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas, ou devem ser apresentadas medidas compensatórias. Sendo assim, a redução de receita decorrente da medida analisada na Nota CETAD/COEST nº 001, de 02 de janeiro de 2020, deverá ser prevista na estimativa de arrecadação da Lei Orçamentária de 2021 e, por essa razão, o art. 2º da minuta de Portaria ME estabelece o dia 1º de janeiro de 2021 para o início de sua vigência.

43. A alternativa encontrada pelo gestor tem sido alvo de críticas por parte do TCU, uma vez que se porventura os valores relativos à aludida renúncia não constarem da LOA 2021, será feita uma nova portaria, revogando a já editada? Ainda mais forte que essa ponderação é o fato de que se o mecanismo a

ser utilizado é o do inciso I do *caput* do art. 14 da LRF, o referido texto legal é bastante claro quando exige a demonstração pelo proponente de que a renúncia **foi** considerada na estimativa de receita da lei orçamentária. O verbo está no passado, o que parece sugerir que a renúncia já tenha sido considerada na LOA. O mais adequado, portanto, é aguardar a previsão na LOA 2021 e então editar o ato normativo ou, implementar a compensação da renúncia por um dos instrumentos contidos no inciso II do *caput* do art. 14 da LRF.

IV

44. Em conclusão:

44.1. A classificação das isenções em geral e específica, adotada pelo art. 179 do CTN, assim como as interpretações sobre ela ofertadas pela doutrina tradicional de Direito Tributário, não oferecem elementos suficientes ou voltados à interpretação da expressão "isenção em caráter geral" utilizada pelo § 1º do art. 14 da LRF.

44.2. A isenção em caráter geral, para fins do § 1º do art. 14 da LRF, é aquela que não representa desvios ao sistema tributário de referência. Ao contrário, a isenção em caráter não geral, para fins do § 1º do art. 14 da LRF, é aquela que se apresenta como um desvio ao sistema tributário de referência, constituindo-se em um gasto tributário e, portanto, atraindo a necessidade de observância do art. 14 da LRF.

44.3. Assim sendo, à luz dos elementos constantes deste Parecer e, respondendo à questão levantada pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional à época, se a proposição analisada pelo Parecer SEI nº 752/2020/ME o qual apreciou minuta de Portaria que altera a alínea "a" do inciso III do art. 7º da Portaria MF nº 440, de 30 de julho de 2010, para aumentar o limite de isenção para bagagem acompanhada quando o viajante ingressar no País por via aérea ou marítima de US\$ 500 (quinhentos dólares dos Estados Unidos da América) para US\$ 1000 (mil dólares dos Estados Unidos da América), acreditamos que o caso **não** se refere a uma hipótese de isenção em caráter geral.

44.4. Isso posto, sugerimos a remessa deste Parecer à apreciação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e, em sendo aprovado, seja remetido à RFB, para conhecimento, e os presentes autos enviados à SE/ME, em prosseguimento da minuta de Portaria.

Brasília, 16 de outubro de 2020.

Documento assinado eletronicamente

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

Procuradora da Fazenda Nacional

1. Registro a dedicação da Dra. Núbia Castilhos na confecção da manifestação e a argumentação robusta acerca da aplicação do art. 14, parágrafo 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

2. Desse modo, estando de acordo com o Parecer SEI nº 6092/2020/ME submeto-o ao Procurador-Geral Adjunto para apreciação, com sugestão de posterior encaminhamento à Secretaria Executiva do Ministério da Economia.

ADRIANO CHIARI DA SILVA
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer Parecer SEI nº 6092/2020/ME.

2. Ao Sr. Procurador-Geral, tendo em vista se tratar de ato a ser assinado pelo Ministro da Economia. Em seguida, por sugestão, encaminhe-se à SE/ME.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

□ Procurador-Geral Adjunto do Consultivo e Contencioso Administrativo Tributário

- 1) PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1.219
- 2) PAULSEN, Leandro. Ob. cit., p.1.219.
- 3) SILVA, Ênio Alexandre Gomes Bezerra, *in* **Constituição e Código Tributário Comentados Sob a Ótica da Fazenda Nacional**/Cláudio Seefelder e Rogério Campos, Coordenadores-Gerais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 1058-1059.
- 4) SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 624.
- 5) MEDEIROS, Fábio Mauro, *in* **Constituição e Código Tributário Comentados Sob a Ótica da Fazenda Nacional**/Cláudio Seefelder e Rogério Campos, Coordenadores-Gerais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 1070.
- 6) TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 309.
- 7) ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2005, p. 183.
- 8) LEAL, Marcello. **Isenção: natureza jurídica e requisitos para sua concessão**. *In*: <https://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/121943059/isencao-natureza-juridica-e-requisitos-para-sua-concessao>. Acesso em 23 de abril de 2020.
- 9) CARVALHO, Morgana Bellazzi de Oliveira. [Renúncia de receita: interpretação e aplicação do § 1º do art. 14 da LRF](#). **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, [ano 11, n. 1071, 7 jun. 2006](#). Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8484>. Acesso em 23 de abril de 2020.
- 10) OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 922-924.
- 11) ANDRADE, José Maria Arruda de. **Como entender os benefícios Tributários, financeiros e creditícios**. www.conjur.com.br. Acesso em 22 de setembro de 2017.
- 12) Parecer PGFN/CAT/Nº 508/2013.
- 13) ANDRADE, José Maria Arruda de. **A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos**. www.conjur.com.br. Acesso em 05 de março de 2020.
- 15) www.receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario. Acesso em 16 de junho de 2020.
- 16) <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf>. Acesso em 9 de outubro de 2020.
- 17) <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf>. Acesso em 9 de outubro de 2020.



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 16/10/2020, às 19:10, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 16/10/2020, às 19:22, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?



[acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0](#), informando o código verificador **7694679** e o código CRC **2B866648**.

Referência: Processo nº 18220.100007/2020-53

SEI nº 7694679



DESPACHO

Processo nº 18220.100007/2020-53

1. Aprovo o Parecer SEI nº 6092/2020/ME (7694679), destacando não haver óbice jurídico ao prosseguimento da medida proposta desde que observada uma das condicionantes trazidas no art. 14 da LRF.

2. Encaminhe-se à apreciação do Sr. Procurador-Geral, tendo em vista se tratar de ato a ser assinado pelo Ministro da Economia. Em seguida, sugere-se o encaminhamento em retorno à SE/ME.

Brasília, 16 de outubro de 2020.

Documento assinado eletronicamente

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

Procurador-Geral Adjunto do Consultivo e Contencioso Administrativo Tributário



Documento assinado eletronicamente por **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 16/10/2020, às 20:34, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **11214321** e o código CRC **2B418509**.



DESPACHO Nº 468/2020/PGFN-ME

Processo nº 18220.100007/2020-53

APROVO o Despacho PGACCAT (11214321) e o **PARECER SEI Nº 6092/2020/ME (7694679)**, ambos da Procuradoria-Geral Adjunta do Consultivo e Contencioso Administrativo Tributário, os quais se manifestam sobre a minuta de PORTARIA que "*Altera a Portaria MF nº 440, de 30 de julho de 2010 que dispõe sobre o tratamento tributário relativo a bens de viajante.*" (10339051).

Na forma do Despacho PGACCAT (11214321), destaco não haver óbice jurídico ao prosseguimento da medida proposta, desde que observada uma das condicionantes trazidas no art. 14 da LRF.

Encaminhe-se o Processo à Secretaria Executiva do Ministério da Economia para as demais providências.

Documento assinado eletronicamente

RICARDO SORIANO DE ALENCAR

Procurador-Geral da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Ricardo Soriano de Alencar, Procurador(a)-Geral da Fazenda Nacional**, em 19/10/2020, às 18:53, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **11237057** e o código CRC **7B58FCDC**.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA

PORTARIA ME Nº _____, DE _____ DE _____ DE _____.

Altera a Portaria MF nº 440, de 30 de julho de 2010 que dispõe sobre o tratamento tributário relativo a bens de viajante.

O MINISTRO DE ESTADO DA ECONOMIA, no uso da atribuição que lhe conferem o inciso II do parágrafo único do art. 87 e o art. 237 da Constituição Federal, e nos incisos II e VII do art. 31 da Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019, e tendo em vista o disposto nos arts. 1º e 2º do Decreto-Lei nº 2.120, de 14 de maio de 1984, no inciso III do caput e nos §§ 3º e 4º do art. 157 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro (RA/2009), com a redação dada pelo art. 1º do Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010, no inciso II do art. 13 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e na Decisão do Conselho do Mercado Comum do Mercosul nº 53, de 15 de dezembro de 2008, incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 6.870, de 4 de junho de 2009,

RESOLVE:

Art. 1º A Portaria MF nº 440, de 30 de julho de 2010, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 7º

III –

a) US\$ 1.000,00 (mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, quando o viajante ingressar no País por via aérea ou marítima; e

.....” (NR)

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor a partir de xx de xxxxxx de xxxx .

PAULO ROBERTO NUNES GUEDES