isso, superar o "cientificismo" que grassa na doutrina processual e nos códigos, para compreender o Direito como uma ciência cultural, "ciência do espírito", conseqüentemente, um saber portador de outra dimensão de racionalidade, que faz com que o pensamento, as estruturas e os sistemas jurídicos sejam, inevitavelmente, dependentes tanto da História, quanto dos sistemas políticos a que servem.

PARTE DE OUTRO ARTIGO

Procurei desenvolver as idéias inseridas nesta síntese em duas obras; a primeira, publicada em 1ª edição, pela Editora Revista dos Tribunais, em 1996, sob o título: *Jurisdição e execução na tradição romano-canônica*, da qual se prepara atualmente uma 3ª edição a cargo da Editora Forense; a segunda obra intitula-se *Processo e ideologia*, ora em 2ª edição pela Editora Forense.

Artigos Doutrinários

Instituto da Remissão no Direito Tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal

Renato Belo Vianna Velloso*

I. Remissão

A remissão é modalidade de extinção do crédito tributário, estabelecida no art. 156, IV, e regulada pelo disposto no art. 172, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), a seguir transcritos:

> Art. 156 Extinguem o crédito tributário:
>
> IV – remissão; (....).
>
> Art. 172 A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
>
> I – à situação econômica do sujeito passivo;
>
> II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;
>
> III – à diminuta importância do crédito tributário;
>
> IV – a considerações de eqüidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

*Procurador da Fazenda Nacional, pós-graduado em Gestão Pública pela Fundação Getúlio Vargas/RJ.

BDJur
http://bdjur.stj.gov.br

> V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.
>
> Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.

O instituto da remissão consiste na ação ou efeito de remitir, ou seja, perdoar. Em matéria tributária, representa o ato emanado da autoridade administrativa consistente no perdão de determinado crédito tributário, extinguindo-o.

Dada a relevância da possibilidade de a autoridade administrativa extinguir o crédito, suprimindo sua exigibilidade, a qual foi conferida por ato administrativo plenamente vinculado, nominado lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, o ato de remissão é, necessariamente, plenamente vinculado, não só às normas que regem a tributação como à lei específica que disciplinar acerca da remissão concedida.

Logo, por ter a remissão a função de liberar o sujeito passivo do pagamento do crédito tributário regularmente constituído, configura espécie de renúncia de receita por parte do Estado.

Por outro lado, tem-se que, com o advento da Emenda Constitucional 3/93, passou a vigorar o princípio da legalidade específica para a concessão de subsídios e a adoção de causas extintivas ou excludentes do crédito tributário. Quanto à necessidade de lei específica para a concessão de remissão, trazemos à colação os ensinamentos contidos na obra *Direito Tributário brasileiro*, de Aliomar Baleeiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi:

> Assim, a Constituição consagra o princípio da exclusividade da lei tributária (....). As exonerações ou vêm previstas em lei específica que as regule exclusivamente ou em lei tributária, disciplinadora do correspondente tributo, que o favor legal exclui.
>
> A lei não pode mais conceder à autoridade administrativa a faculdade de remitir de forma indeterminada e discricionária, como dispõe o art. 172 do Código Tributário Nacional, sem definir com precisão a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos do seu alcance. (....)[1]

Além da exigência de lei específica, o art. 172 do CTN determina as condições em que poderá ser feita a remissão de créditos tributários. Fazendo uma análise das diversas hipóteses elencadas no dispositivo legal em comento, podemos aferir os seguintes pressupostos fáticos para a outorga de tal benefício: "a) o sujeito passivo não dispor de condições econômicas para solver o crédito tributário, sejam quais forem a origem e as causas da carência; b) o débito decorrer de equívoco do sujeito passivo, atinente apenas à matéria de fato, já que com relação a erro de Direito, sobrepõe-se o princípio de que *error juris non excusat*; c) o crédito tributário ser de ínfimo valor, a termo de sua cobrança revelar-se antieconô-

mica; d) mediante considerações de eqüidade vinculada às características pessoais ou materiais do caso, para restabelecer a justiça entre todos os participantes de uma categoria ou situação jurídico-tributária específica; e) atender a 'condições peculiares a determinada região da entidade tributante', representadas por crises econômicas, políticas ou mesmo situações endêmicas ou catastróficas."[2]

Extremamente elucidativos são os ensinamentos do mestre Aliomar Baleeiro quanto às situações ensejadoras de concessão de remissão:

> O art. 172 formula cinco casos de admissibilidade da remissão, mais ou menos fundados na eqüidade ou na perda da capacidade econômica do sujeito passivo:
>
> a) situação econômica do sujeito passivo, *por não ter possibilidade prática de pagar ou porque a perdeu, por uma causa de força maior ou caso fortuito ou mesmo pela própria culpa, já que o CTN não exclui esta última*;
>
> b) erro ou ignorância escusáveis *do sujeito passivo, quanto à matéria de fato, de onde,* a contrario sensu*, está excluído o erro de Direito, ou ignorância da lei, que ninguém pode alegar para desobrigar-se de cumpri-la*;
>
> c) *diminuta importância do crédito tributário que não compensa o dispêndio de serviços e materiais para cobrá-lo* (....);
>
> d) considerações de eqüidade, *em relação às características personalíssimas do sujeito passivo ou materiais do caso* (....).
>
> e) *condições peculiares a determinada região do território sob jurisdição do sujeito ativo (calamidades públicas, profunda crise econômica, comoção política, endemias, epizootias que dizimem rebanhos* etc.) [3]

Por outro lado, a lei que conceder a remissão deve ser exclusiva, ou seja, versar apenas sobre a remissão ou sobre o tributo em relação ao qual se concede o favor, bem como deve fixar todos os critérios, condições e limites do benefício fiscal a ser concedido, de modo que inexista para a autoridade administrativa qualquer poder discricionário.

Finalmente, tem-se que a concessão da remissão é condicionada ao despacho da autoridade administrativa, neste aspecto, saliente-se que "o despacho que concedê-la há de ser motivado, declinando o signatário dele as razões pelas quais a renúncia a crédito tributário é cabível, (....). Não pode ser um 'como requer' puro e simples, mas uma fundamentação das apreciações do caso ou da pessoa, senão de uma e outro"[4].

Assim, podemos identificar que a remissão é uma modalidade de extinção do crédito tributário que, para ser aplicada, depende de uma série de requisitos, a saber:

> a) lei específica concedendo a remissão;
>
> b) despacho da autoridade competente;

> c) que atenda às seguintes situações: I – à situação econômica do sujeito passivo; II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; III – à diminuta importância do crédito tributário; IV – a considerações de eqüidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Os requisitos acima indicados são aplicados a qualquer remissão, contudo alguns tributos podem ter requisitos específicos, além dos genéricos supracitados. Exemplo disso é o ICMS, que depende de lei complementar para disciplinar a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, nos termos do art. 155, § 2º, XII, *g*, da CRFB/88. Tal norma está contemplada na Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, que em seu art. 1º assim, 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 – a 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.

A norma exige a aprovação por unanimidade pelos Estados representados para que um benefício fiscal seja concedido, nos termos do art. 2º, § 2º, além de exigir a ratificação do convênio por ato do chefe do Poder Executivo (art. 4º). Por fim, o art. 8ª dessa mesma lei assevera que a inobservância dos requisitos ali dispostos gera "a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente".

Assim, fica patente que os requisitos genéricos para concessão de remissão atingem todos os tributos, sendo que, em determinados casos, outras condições podem ser impostas em normas reguladoras de um tributo específico.

II. Exigências da LRF

A Lei Complementar 101/00, conhecida como "Lei de Responsabilidade Fiscal" (LRF), preocupou-se, dentre vários aspectos inerentes às Finanças Públicas,

com as ações governamentais voltadas para a renúncia de receitas. Nesse ponto, traçou alguns limites a serem observados pelos administradores para a concessão de benefícios fiscais que gerassem renúncia de receita, consoante o disposto no art. 14 do referido diploma legal.

> Seção II
> Da 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 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.

Como afirma o § 1º do dispositivo, a remissão é considerada uma espécie de renúncia de receita, sujeita, portanto, aos requisitos do referido artigo. Nesse sentido, é preciso salientar que não é vedada a renúncia de receita, contudo a LRF cria limitações visando à garantia do equilíbrio orçamentário.

Portanto, os entes federados poderão continuar a outorgar benefícios fiscais que causem renúncia de receita, desde que em consonância com uma das condições delineadas no art. 14 da aludida lei complementar.

Primeiramente, a renúncia deverá ter sido contemplada na Lei Orçamentária Anual e não poderá comprometer as metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Não ocorrendo tal hipótese, a renúncia poderá ser levada a efeito desde que no ato que conceda a benesse sejam apontadas as medidas tendentes a compensar as perdas dela decorrentes, ressalvando-se que a vigência do benefício fica condicionada à implementação do mecanismo de compensação.

Nesse sentido, mostram-se as lições ministradas por Luiz Celso de Barros em sua obra:

> A evidência que não se impede a concessão de qualquer incentivo fiscal, desde que inexista o comprometimento da Receita Pública.
>
> Observa-se, contudo, que se o incentivo fiscal reduzir a carga tributária, torna-se indispensável a adoção de medidas que a supram, fixando, o § 2º do art. 14, a eficácia conjunta das medidas, ou seja, a lei que conceder a vantagem tributária será exeqüível a partir do momento em que a norma que instituir a forma de suprir a perda da receita passar a ser exigida; a eficácia será conjunta. (....)
>
> Nada impede, porém, que exista uma lei, editada nesta data, e a que instituir a forma de complementação da receita for aprovada em outra oportunidade, com datas diversas, quer da sanção, quer como da vigência; entretanto, a *eficácia* de ambas ocorrerá com a edição desta, da lei que suprir a perda da captação."[5]

Verifica-se que as disposições constantes no art. 14 da LRF representam condições de eficácia do benefício fiscal concedido. Ou seja, a renúncia de receita, segundo dicção do dispositivo legal supracitado, deve, obrigatoriamente, ser contemplada nos dois exercícios seguintes quanto ao seu impacto. Além disso, a remissão é benefício condicionado ao despacho da autoridade administrativa, logo a concessão só ocorre após procedimento administrativo que culmine com o deferimento, pelo responsável, do pedido de remissão.

Portanto, é inegável que a Lei Complementar 101/00 trouxe no seu art. 14 uma verdadeira condição de eficácia do benefício concedido, de modo que a inobservância das regras ali contempladas levará à nulidade, por exemplo, de eventual remissão que contrarie as exigências da LRF.

Desse modo, a autoridade administrativa, ao conceder uma remissão, deverá atentar não só para as regras contidas no Código Tributário Nacional e na lei concessiva, mas também às regras disciplinadas na Lei de Responsabilidade Fiscal, sob pena de, inobservadas as condições esculpidas na citada norma, incorrer em ato de improbidade administrativa que cause prejuízo ao erário, nos termos do art. 10, VII, da Lei 8.429, de 2 de junho de 1992, além de ver-se responsabilizado pelo débito e sujeito a outras sanções, consoante o disposto no art. 12, II, da citada lei.

Outrossim, cabe destacar que nem todas as remissões estarão condicionadas às exigências da LRF. Isto porque o § 3º do prefalado art. 14, em seu inciso II, exclui de tais condições os créditos cujos valores sejam inferiores aos custos de cobrança, medida acertada e que se coaduna com o disposto no art. 37, *caput,* da CRFB/88, ou seja, com o princípio da eficiência. Não faria sentido exigir-se todo um esforço em apurar o montante de créditos de valor ínfimo e despender tempo avaliando o impacto orçamentário da remissão deles; o gasto de recursos e tempo em tal aferição equivaleria às despesas para cobrá-los , ou seja, "o custo seria maior que o benefício". Por isso, os valores irrisórios poderão ser remidos sem a observância das exigências da LRF.

III. Conclusão

Portanto, podemos aferir que a concessão de remissão de crédito tributário ganhou outros requisitos de eficácia, além dos estabelecidos no Código Tributário Nacional, quais sejam os determinados na Lei de Responsabilidade Fiscal. Podemos sintetizar os requisitos da remissão da seguinte forma:

a) lei específica concedendo a remissão;

b) despacho da autoridade competente;

c) que atenda às seguintes situações: I – à situação econômica do sujeito passivo; II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; III – à diminuta importância do crédito tributário; IV – a considerações de eqüidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante;

d) estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes;

e) atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias e

f) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias; ou estar acompanhada de medidas de compensação, no período compreendido no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Notas

[1] Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2000. P. 907-908.

[2] Oliveira, José Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional:* comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998. P. 487-488.

[3] Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2000. P. 908.

[4] Op. cit., p. 908.

[5] Barros, Luiz Celso de. *Responsabilidade fiscal e criminal*. Bauru, SP, Edipro, 2001. P. 89.

Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2000. P. 907-908.

BARROS, Luiz Celso de. *Responsabilidade fiscal e criminal*. Bauru, SP, Edipro, 2001. P. 89.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional*: comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998. P. 487-488.

A Soberania do Estado e o Acesso aos Recursos Naturais

Fabrício Ramos Ferreira*

PARTE DE OUTRO ARTIGO

Introdução

Em razão de diversas notícias surgidas na mídia nacional e internacional, referentes a denúncias sobre a ocorrência da chamada "biopirataria", que "é a atividade que envolve o acesso aos recursos genéticos de um determinado país ou aos conhecimentos tradicionais associados a tais recursos (ou a ambos) em desacordo com os princípios estabelecidos na Convenção sobre a Diversidade Biológica (CDB)"[1], é relevante o estudo da soberania do Estado[2] para regulamentar o acesso aos recursos genéticos existentes em seu território, considerando-se que estes recursos, em diversas convenções internacionais, foram elevados à condição de direito fundamental do ser humano.

A Amazônia, em especial a brasileira, pela sua elevada biodiversidade[3], tem sido alvo de grandes interesses comerciais, principalmente de indústrias transnacionais, já que o ecossistema[4] amazônico guarda espécies únicas e outras ainda não estudadas, representando, ao mesmo tempo, um campo de pesquisa de valor incalculável e um local de preservação do meio ambiente, para que a humanidade possa utilizar-se desta biodiversidade.

Diversos atores internacionais voltam seus olhos para as riquezas naturais dos países detentores da chamada "mega-diversidade", conclamando os interesses e opiniões públicas de vários países, falando, algumas vezes, em nome da "hu-

*Assessor jurídico de gabinete de desembargador do TRF-1ª Região.