

A IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA DERIVADA DA RENÚNCIA DE RECEITA

Danniela Souza Pereira¹

Geraldo Caldeira Azambuja Neto²

RESUMO

Essa pesquisa tem como temática o Direito Tributário e delimitou-se no estudo sobre a Improbidade Administrativa derivada da renúncia de receita. É notório que os atos de improbidade administrativa possuem a necessidade de ser combatidos ininterruptamente. Do mesmo modo, considera-se que os atos de improbidade administrativa possam macular a lisura do Estado. A renúncia de receita por parte dos entes federados interfere no desenvolvimento dos entes federados, uma vez que o poder público aceita abrir mão de seus dividendos para resguardar uma pequena parte os indivíduos. De cunho bibliográfico, o estudo se alicerçou nos conceitos de renúncia de receita e improbidade administrativa, buscando na literatura especializada o suporte para que o problema pudesse ter uma resposta, correspondendo aos anseios do pesquisador. Compreende-se que a opção pela renúncia de receita pode acarretar em encargos, mas isso não significa que não possa ocorrer, uma vez que se encontra amparado pelos dispositivos legais criados na intenção de salvaguardar as boas relações entre os entes. Por outro lado, o estudo buscou averiguar os requisitos que autorizam a renúncia de receita. O embasamento teórico foi construído a partir da apropriação e compreensão dos conceitos sobre renúncia de receita e improbidade. Mediante a proposição da pesquisa, averiguou-se que a renúncia de receita pode causar problemas aos entes federados, resultando em sanções que poderiam ser evitadas.

Palavras-chave: Renúncia. Receita. Resultados. Administração.

¹ Acadêmico(a) do 9º período de Direito, pela Universidade de Rio Verde, Campus Caiapônia, GO.

² Bacharel em Direito. Docente do Curso de Direito da Universidade de Rio Verde, Campus Caiapônia, GO.

1 INTRODUÇÃO

Essa pesquisa teve como tema o Direito Tributário e se delimitou no estudo da Improbidade Administrativa derivada da renúncia de receita.

Os atos de improbidade precisam ser combatidos de forma ininterrupta, uma vez que comprometem as denominadas estruturas estatais e sua consolidação mina a confiança que a população deposita em seus gestores. Destarte, os atos de improbidade administrativa ocorrem em todas as esferas públicas, sejam elas federais, estaduais ou municipais. Partindo desse pressuposto é que o problema desta pesquisa se interpôs na seguinte pergunta: como se caracteriza a improbidade administrativa derivada da renúncia de receita?

As hipóteses iniciais de estudo foram i) A renúncia de receita se configura na perda do recebimento de valores (legais devidamente instituídos em lei), cuja destinação (correta seria fortalecer o orçamento público) poderia ser a efetivação de despesas, bem como na manutenção de direitos e políticas públicas; ii) O equilíbrio das contas públicas pode se materializar a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal. iii) A permissão da renúncia de receita pode ocorrer em dois aspectos: quando houver compensação ou quando o benefício estiver previsto na LOA (Lei Orçamentária Anual

De modo geral, foi possível observar que tudo que se insere nos cofres públicos e mediante isso, não pode visar o lucro, caso estes sejam provenientes das atividades privadas. Sua função, na verdade é concretizar as despesas delimitadas pelas necessidades públicas.

Compreende-se também que a receita pública não possui os mesmos princípios das entidades privadas. Nessas os interesses particulares se sobrepõem e na receita pública sua destinação não pode interferir nos interesses gerais, representados na sociedade. Os entes federativos, desse modo, exercem uma considerável influência no que tange à arrecadação de recursos, bem como nos gastos do dinheiro público, principalmente na garantia dos direitos considerados básicos, tais como saúde, educação, transporte e segurança, direitos garantidos pela legislação, mas cujas garantias dependem do investimento financeiro, originado nas arrecadações.

Essa pesquisa teve como proposição fundamental aprofundar os estudos acerca das receitas e despesas públicas, e por conseguinte, do orçamento e seu controle sob a perspectiva da renúncia de receita. Para sustentar o estudo proposto considera-se os entes federativos,

principalmente os estados e municípios, tendo em vista a Constituição Federal de 1988 e Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal e seus reflexos.

A relevância do estudo em tela esteve na pretensão de se demonstrar de uma forma clara e profícua as sanções que os entes federativos assumem quando há o descumprimento da LRF. A importância da pesquisa se encontra na busca pelos conceitos, bem como os elementos que definem e os limites da renúncia de receita quando se tem como base a lei de responsabilidade fiscal, trazendo à tona as fragilidades dos entes federativos e da administração pública quando da improbidade administrativa derivada de renúncia de receita.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 A ORIGEM DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A denominada Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 sobreveio a um contexto de crise fiscal, dívida pública interna em alta e externa também crescente quase que na mesma proporção. Os anos anteriores a essa lei poderiam ser descritos como sendo de profundas crises, uma vez que os entes federativos gastavam mais do que arrecadavam, o que comprometia excessivamente os investimentos em políticas públicas efetivas.

Nóbrega reforça que “era comum, principalmente por parte dos políticos, o adiamento dos ônus das despesas, ou seja, o adiamento do efetivo cumprimento dos compromissos financeiros, transferindo-os para as gerações futuras, gozando apenas dos benefícios das mesmas (NÓBREGA; FIGUEIREDO, 2002, p. 7).

O principal objetivo da Lei 101/2000 era controlar a sangria das receitas públicas, e comutar ao administrador público o ônus pela gestão fiscal. No § 1º do art. 1º da lei estão as disposições a partir do entendimento do que seja a responsabilidade fiscal, sendo seus pressupostos a ação planejada e transparente, a prevenção aos riscos, bem como a correção dos possíveis desvios e desequilíbrios nas contas públicas. Isso ocorre, sobretudo, pelo acompanhamento sistemático do cumprimento das metas, além de se observar os limites e condições que se referem à renúncia de receita. Acerca do conceito de renúncia de receita, Nóbrega e Figueiredo (2002) reforçam;

Renunciar à receita é deixar de receber valores que poderiam ser utilizados para realização de despesas visando diversos direitos e efetivação de políticas públicas, daí a necessidade de serem limitadas, para que sejam realizadas apenas quando necessárias ao interesse público. O art. 14, § 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal enumera as modalidades de renúncias de receitas, quais sejam, anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação na base de cálculo que gere redução discriminada de tributos e contribuições, além de outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Entende-se que o rol presente no art. 14, § 1º é apenas exemplificativo, pois considera-se renúncia de receita também qualquer tratamento diferenciado resultante de benefício, por poder afetar o equilíbrio entre receitas e despesas (NÓBREGA; FIGUEIRÊDO, 2002, p. 40).

Essencial destacar que, quando aplicada de maneira responsável, a renúncia de receita é considerada política pública. Nascimento (2012) destaca que a renúncia é tida como um instrumento econômico utilizado em vários países, por meio dos incentivos fiscais. Estes, por sua vez são conceituados por Nascimento (2012)

[...] instrumentos de que dispõe o Poder Público para promover o desenvolvimento da economia e possibilitar o incremento de empregos em determinada faixa do território onde são aplicados. Implicam redução do montante devido pelo contribuinte que ostenta a condição de beneficiário, mediante isenção, anistia, remissão e outras concessões permitidas legislativamente. (NASCIMENTO, 2012, p.115)

Os incentivos fiscais oriundos da renúncia de receita são justificados como forma de beneficiar a economia e com isso gerar empregos. Entretanto, há um receio imposto de que os gastos não são justificados de forma satisfatória, o que compromete a gestão da receita.

A renúncia de receita é, pois, um mecanismo estimulador de comportamentos econômicos visando interesses sociais, não representando uma ameaça às finanças públicas. Ao contrário, quando aplicada com responsabilidade, é positiva, entretanto, sua concessão indiscriminada e sem impessoalidade, pode ser danosa aos cofres públicos e aos fins públicos. Os danos decorrentes de concessões indiscriminadas de incentivos fiscais foram recorrentes no Brasil nos anos 90 com a chamada guerra fiscal, com a falta de cooperativismo entre os entes da Federação, principalmente Estados e Municípios, que, através de uma competição horizontal, buscavam recursos, incentivando a instalação de indústrias em seus territórios, baseados, principalmente, na concessão de benefícios fiscais (NÓBREGA; FIGUEIRÊDO, 2002, p. 28-29).

De modo universal, a LRF estabelece as normas e metas que tenham relação com a gestão de receitas e despesas, considerando, dentre outros aspectos, o nível de endividamento, bem como a forma como o patrimônio é gerido. Do mesmo modo, considera-se os gastos com pessoal. A LRF é vista como um mecanismo de controle social a partir de sua publicização dada pelos relatórios justificados na necessidade de transparência da gestão pública.

Vale destacar que a LRF passou a atribuir à administração pública outras funções quando se trata do controle, tanto orçamentário quanto financeiro. Isso, de acordo com Cruz (2001), fez com que os olhos de um contribuinte mais atento, se voltassem, principalmente para os gestores da coisa pública. Nos dizeres do autor, “essa Lei visa responsabilizar o Administrador público pela gestão financeira, criando mecanismos de acompanhamento sistemático (mensal, bimestral, trimestral, anual e plurianual) para avaliação do desempenho.” (CRUZ, 2001, p.08). O contribuinte sendo também o fiscalizador, pode acompanhar de perto os gastos dos entes federados, auxiliando também no controle orçamentário.

2.2 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

De modo geral não há como definir ou criar um conceito fechado e único para o que seja a administração da coisa pública. Desse modo, é possível compreender a historicidade coligada a cada Estado Nação, quando se tratada da doutrina adotada, seja de forma pacífica ou não. Partindo desse pressuposto, observa-se que o conceito de administração pública se aplica a um modo mais abrangente, tornando-o, não apenas variável, sobretudo amplo, considerando sua aplicabilidade de um sistema a outro.

Di Pietro (2013) destaca que a administração pública pode ser entendida como todo conjunto de bens e pessoas, tanto físicas quanto jurídicas, que desenvolvam quaisquer atividades cujo objetivo primordial seja atender o que se entende como necessidades da população em geral, sendo aplicadas concomitante aos serviços e bens públicos. De acordo com a autora, a administração pública possui dois sentidos considerados básicos:

[...] em sentido **subjetivo, formal** ou **orgânico**, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende **pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos** incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa; em sentido **objetivo, material** ou **funcional**, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria **função administrativa** que incumbe, **predominantemente**, ao Poder Executivo. (DI PIETRO, 2013, p.54, grifos do autor.)

Di Pietro (2013), destaca que os autores que discorrem sobre administração pública não são unânimes, principalmente quando se baseiam na ideia chave ou nos princípios da administração, partindo da consideração de que administrar é planejar e executar as atividades.

Silva (2013) reforça a necessidade de se destacar a forma com que os sistemas de governo influenciam a divisão dos poderes políticos e de tal modo, a administração da coisa pública. No Brasil, a separação de poderes encontra-se estabelecida pela Constituição Federal de 2008. Acerca dessa forma de divisão de poderes, Silva (2013) reforça que:

A independência dos poderes significa: (a) que a investidura e a permanência das pessoas num órgão do governo não dependem da confiança nem da vontade dos outros; (b) que, no exercício das atribuições que lhes sejam próprias, não precisam os titulares consultar os outros nem necessitam de sua autorização; (c) que, na organização dos respectivos serviços, cada um é livre, observadas apenas as disposições constitucionais e legais; assim é que cabe ao Presidente da República prover e extinguir cargos públicos da Administração federal, bem como exonerar ou demitir seus ocupantes, enquanto é da competência do Congresso Nacional ou dos Tribunais prover os cargos dos respectivos serviços administrativos, exonerar ou demitir seus ocupantes; às Câmaras do Congresso e aos Tribunais compete elaborar os respectivos regimentos internos, em que se consubstanciam as regras de seu funcionamento, sua organização, direção e polícia, ao passo que o Chefe do Executivo incumbe a organização da Administração Pública, estabelecer seus regimentos e regulamentos. Agora, a independência e autonomia do Poder Judiciário se tornaram ainda mais pronunciadas, pois passou para a sua competência também a nomeação dos juizes e tomar outras providências referentes à sua estrutura e funcionamento, inclusive em matéria orçamentária (arts. 95, 96, e 99). (SILVA, 2013, p.110)

As variações apresentadas por Silva (2013) são resultado dos processos históricos pelos quais o Estado atravessa. São utilizadas também para comprovar que a administração da coisa pública é uma ação muito mais complexa, requerendo acompanhamento responsável e fiscalização efetiva de todos os atos praticados pelos que venham a assumir aquilo que é público.

O autor mencionado reforça que a gestão da coisa pública responde à necessidade de se gerir “aquilo que pertence a todos e ao mesmo tempo não pertence a ninguém” (SILVA, 2013, p.110)

Os princípios que regem a administração pública encontram-se dispostos no Art. 37 da Carta Magna. O seu descumprimento é considerado como ato ilícito, uma vez que a Administração Pública gere o Patrimônio Público, sendo essencial que seus princípios sejam respeitados. São princípios da Administração Pública: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência.

2.2.1 Princípio da Legalidade

De acordo com a literatura, o princípio da legalidade se encontra na Constituição Federal de 1988, trazendo em seu bojo um enunciado destinado ao cidadão comum e outro aos que pertencem à administração pública. Segundo Meirelles,

Aos cidadãos comuns, aplica-se a regra insculpida no art. 5º, inciso II, de nossa Carta Política, que limita os atos jurídicos omissivos ou comissivos ao ordenamento vigente, ou seja, o que a lei não veda ou obriga pode ser praticado ou deixado de praticar, sem nenhum ônus ou sanção. De outro lado, a disciplina insculpida no *caput* do art. 37 de nossa Lei Máxima, impõe aos agentes públicos a prática de ato jurídico omissivo ou comissivo, respeitando-se o que prevê a lei. (MEIRELLES, 2013, p. 66)

É possível compreender que os dois enunciados citados se complementam, pois concedem liberdade mais ampla ao cidadão comum, ao mesmo tempo em que impõe maior responsabilidade àqueles que conduzem a coisa pública. Considera-se que o princípio da legalidade tutela os atos da administração pública. Portanto, sua desconsideração resulta no dever de reparação. Meirelles (2013) destaca que essa reparação não deve induzir prejuízo das demais sanções.

[...] a legalidade, como princípio de administração, significa que o administrador público está, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. (MEIRELLES, 2013, p. 67)

Destaca-se que princípio da legalidade não deve se esgotar a partir do comando constitucional. Destarte, abrange, tantos as normas complementares quanto as específicas, percorrendo a amplitude do sistema legal. No entanto, Meirelles (2013) reforça que o princípio da legalidade não pode ser aplicado de uma maneira básica ou mesmo simplista e esse pensamento é oriundo de vários aspectos.

Num primeiro momento é necessário considerar as mudanças sociais, as mudanças nos usos e costumes, os avanços econômicos e científicos, que alteram, podem-se dizer, diariamente, o estado da sociedade. Dessa forma, é muito difícil que o conteúdo da lei seja autoaplicável, pois os atos jurídicos nascidos depois de sua edição, não se limitam por sua abrangência. Por exemplo, na década de 70 não existiam normas que regravam o uso da rede mundial de computadores (internet). Exigiu-se então a edição de uma regulamentação, que veio a lume, anos depois de sua existência. Porém, os fatos jurídicos que envolveram esse tema antes do regramento, não podem ficar sem enquadramento legal. (MEIRELLES, 2013, p.68)

Observa-se que sendo a sociedade dinâmica, os princípios acompanham as necessidades de adaptação às mudanças ocorridas nos grupos sociais.

2.2.2 O Princípio da Impessoalidade

A fundamentação para o Princípio da Impessoalidade se encontra no fato de que o Estado não é propriedade individual, mas de toda sociedade. Desse modo, não cabe ao gestor da coisa pública agir de forma volitiva e sim, sob o comando de uma ordem legal, além dos princípios constitucionais. Quando age de forma contrária ao estabelecido, há a possível caracterização de crime de responsabilidade, ato de improbidade ou mesmo a combinação destes.

Compreende-se que o Estado não possa ser submetido aos indivíduos aos quais recai a responsabilidade por sua administração. Nesse sentido, impossibilita que o agente público ou político seja investido em algum cargo ou função, sem que haja correição mediante a lei, podendo este responder por suas medidas e os resultados destas.

De acordo com Di Pietro (2013) o princípio da Impessoalidade é aplicável principalmente nas ações governamentais, nas quais a pessoa beneficiária deve ser indistinta. A mesma autora reforça que os atos administrativos devem ser sempre impessoais, voltados para a administração e não para o administrado.

[...] No primeiro sentido, o princípio estaria relacionado com a finalidade pública que deve nortear toda a atividade administrativa. Significa que a Administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que tem que nortear o seu comportamento. Aplicação desse princípio encontra-se, por exemplo, no artigo 100 da Constituição, referente aos precatórios judiciais; o dispositivo proíbe a designação de pessoas ou de casos nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para esse fim. (DI PIETRO, 2013, p.71)

Destaca-se que o princípio da Impessoalidade deve ser aclamado mediante os interesses públicos acima do privado, assim como na responsabilidade objetiva do Estado em consonância com seus atos, bem como da responsabilidade subjetiva de seu agente. O mencionado princípio visa garantir que os interesses pessoais não sejam mais importantes que os coletivos.

2.2.3 O Princípio da Moralidade

De acordo com os referenciais teóricos, o princípio da moralidade é constantemente quebrado, principalmente quando se analisa o contexto político atual e facilidade de enriquecimento ilícito coligado a esse aspecto. Conquanto esse princípio seja subjetivo, o

princípio da moralidade somente foi inserido no direito público a partir do século XX. Efetivamente, compreende-se que o princípio da moralidade, considerando a administração pública, como um conceito não abstrato. Nesse sentido, Di Pietro (2013) reforça que não são todos os autores que levam em conta esse princípio, uma vez que pode ser coligado ao princípio da legalidade.

No entanto, antiga é a distinção entre Moral e Direito, ambos representados por círculos concêntricos, sendo o maior correspondente à moral e, o menor, ao direito. Licitude e honestidade seriam os traços distintivos entre o direito e a moral, numa aceitação ampla do brocardo segundo o qual *non omne quod honestum est* (nem tudo o que é legal é honesto). (DI PIETRO, 2013, p.77)

Em descrição da tipificação dos considerados atos atentatórios à moralidade administrativa, Di Pietro destaca:

Em resumo, sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do administrado que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a ideia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa. (DI PIETRO, 2013, p.79)

Importante salientar que a imoralidade ocorre não somente nos casos comissivos, mas da mesma forma nos omissivos. Nesses casos pode ocorrer de forma dolosa ou culposa. Compreende-se que o administrador público possa não agregar as qualidades essenciais para ser um cidadão de bem, mas ao ocupar um cargo público, sua conduta deve estar rigidamente baseada na moralidade.

2.2.4 O Princípio da Publicidade

O objetivo maior deste princípio é fazer com que o cidadão comum possa ter acesso a todo e qualquer ato administrativo que seja praticado pelos agentes públicos ou políticos. Destarte, a Administração Pública precisa de transparência e isso significa a não permissão ao sigilo relativo a atos públicos. Isso somente pode ocorrer quando houve necessidade de se incorrer ao sigilo nos atos que garantem a segurança nacional.

Sem a publicidade dos atos administrativos, seria quase impossível constatar os abusos e desvios de conduta praticados por qualquer pessoa que tenha

vínculo com o Estado. A publicidade também objetiva coibir os atos ilícitos. Cabe ressaltar que o não respeito à publicidade é enquadrado como ato de improbidade administrativa, nos moldes do art. 11, inciso IV da Lei de Improbidade Administrativa. Também se considera ato de improbidade administrativa a utilização de publicidade para promoção pessoal, considerada esta quando se utiliza de publicidade institucional com finalidade outra, que não a de apenas informar os atos praticados pela administração pública e de interesse dos cidadãos. (MEIRELLES, 2013, p.623)

Em resumo, o princípio da Publicidade se resume no fato de que ao Estado não é possibilitada a prática de quaisquer atos em segredo. Ao fazer isso, o administrador da coisa pública incorre nas penas oriundas da fiscalização realizada pelo cidadão comum que, por sua vez, tem o direito de exigir transparência dos dados, informações ou mesmo procedimentos executados na esfera pública.

2.2.5 Princípio da Eficiência

O princípio da Eficiência, introduzido na Constituição de 1988 em 4 de junho de 1998 e visa garantir que o gestor público desenvolva suas atividades com eficiência, meio de se garantir os resultados desejados.

Eficiência é exatamente o obter mais com menos, pois o contrário, fazer menos utilizando mais recursos que o necessário, qualquer incompetente consegue. Estamos aqui a falar de, no mínimo, condutas negligentes, que configuram culpa grave, em razão de se tratar de gestão da coisa pública. (NASCIMENTO, 2012, p.68)

Do mesmo modo, de acordo com Di Pietro

O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao **modo de atuação do agente público**, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao **modo de organizar; estruturar; disciplinar a Administração Pública**, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público. (DI PIETRO, 2013, p.85, grifos da autora)

Partindo da ideia mencionada, define-se, então, o conceito de receita pública e renúncia de receita.

2.3 RENÚNCIA DE RECEITA

2.3.1 Definição de receita pública e renúncia de receita

Acerca do conceito de receita pública, Rosa Júnior (2003) discorre que essa é apresentada como sendo a entrada de valores nos cofres públicos, no patrimônio estatal de modo permanente, sem que não exista qualquer sujeição à condição devolutiva ou mesmo de baixa patrimonial.

No Manual de Procedimentos da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, impera que as receitas públicas devem ser aquelas cujo ingresso de caráter não devolutivo, de saber do Poder Público, consignado a qualquer ente federativo, seja para alocação ou cobertura das denominadas “despesas públicas”. (BRASIL, 2004)

Em concordância com o pressuposto no Manual, Baleeiro (2010) reforça que a receita pública deve ser conceituada como sendo “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. (BALEEIRO, 2010, p.184)

Complementando a ideia de Baleeiro (2010), Machado (2012) aduz que é possível se falar em receita pública sempre que houver a inserção de quantia nova nos cofres oriunda de uma entidade do Poder Público e que por sua vez, puder se incorporar ao patrimônio do ente receptor. Desse modo, compreende-se que o ingresso de valores no cofres públicos somente será conceituado como receita caso atenda a alguns requisitos a saber: ser integrado ao patrimônio do ente público de forma permanente; não ser passível de devoluções e por último, elevar o patrimônio a partir de um elemento que possa ser considerado novo. (BALEEIRO, 2010 *apud* MACHADO, 2012)

Partindo das concepções acerca de receita pública, faz-se emergente o que se considera enquanto renúncia de receita. Etimologicamente, o termo “renúncia” diz respeito ao “ato ou efeito de negar ou rejeitar algo, ou mesmo uma atitude [...] essa ação está relacionada ao fato de renunciar a alguma coisa, se abdicar de um objeto ou de algo muito importante.” (HOLANDA, 2014, p.265). Nesse sentido, compreende-se que a renúncia no contexto do Poder Público, nada mais é do que abrir mão daquilo que se encontra previsto pelas legislações vigentes, afetando o patrimônio da União, sendo reconhecida no arcabouço tributário como renúncia de receita.

No Brasil, o que regulamenta as práticas de renúncia de receita encontra-se postulado no § 1º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que assim menciona:

§ 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.

Acerca do parágrafo 1º do art. 14 da LRF, Figueiredo (2012) denota sua não exaustão. Nos dizeres do autor, isso ocorre porque a própria lei impõe que outro benefício qualquer que corresponda a um tratamento diferenciado do esperado dos entes federativos precisa ser visto como renúncia de receita. Da mesma forma, Silva (2013) reforça que toda modalidade cujo resultado seja a diminuição da capacidade arrecadadora do Estado, beneficiando o contribuinte deve ser considerada enquanto renúncia de receita.

É importante observar, a partir dos autores citados, que as contas públicas podem passar por desequilíbrio, mesmo que a legislação preveja qualquer modalidade de desobrigação tributária. Esse fenômeno, ainda que seja previsto pela LRF, não deixa de ser renúncia de receita. Isso ocorre, principalmente, ao se considerar a obrigatoriedade de equilíbrio entre receitas e despesas, parte essencial de qualquer plano de gestão fiscal.

O conceito de renúncia de receita é comentado por Nascimento (2012, p.135), discorrendo que esse “exprime a expressão renúncia de receita a desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para sua instituição”.

É interessante salientar que a própria Receita Federal costuma considerar como benefício tributário qualquer desoneração que, ao se acumular, preencha os seguintes requisitos: “[...] reduza a arrecadação potencial; aumente a disponibilidade econômica do contribuinte; e constitua, sob o aspecto jurídico, uma exceção à norma que referencia o tributo ou alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes. (ANDREAZZI et. al., 2010, p.85)

Em linhas gerais, a renúncia de receita se caracteriza, essencialmente, pela abdicação, seja ela total ou parcial, do recolhimento do produto dos tributos, realizada pelo ente federativo competente. O objetivo principal da renúncia de receita é incentivar ou mesmo favorecer “determinados setores, atividades, regiões ou agentes da economia, pessoas físicas ou jurídicas e atender a reclamos superiores da política econômica ou social.” (NASCIMENTO, 2012, p.140). De uma forma bem negativa, observa-se que a renúncia nada mais é do que a concessão

de benefícios diferenciados dispensados a alguns contribuintes e isso ocorre quando o regime impositivo condicionado a todos, deixa de ser aplicado e do mesmo modo, abdica-se do recolhimento dos tributos devidos.

Sob o aspecto mencionado, tem-se o discurso de Oliveira (2011) reforçando que a renúncia de receita:

[...] nada mais é do que a utilização de tributo com fim extrafiscal, por meio da alteração de elementos da sua estrutura, com a finalidade de alcançar objetivos de ordem econômica, social ou político-administrativa distintos das finalidades fundamentais daquele tributo. (OLIVEIRA, 2011, p.165)

Embora a Constituição Brasileira de 1988 imponha isenções, anistias, remissões e subsídios, estabelecendo três modalidades de benefícios, sendo de natureza financeira, tributária e creditícia, somente no que tange aos tributários que se inserem no conceito de renúncia de receita, uma vez que correspondem à renúncia de tributos.

Ainda conforme Oliveira (2011), quando se considera a LRF as concessões cuja natureza é geral não são consideradas como renúncias de receita. Isso somente ocorre quando, de acordo com o autor, “a incidência liberadora não se materialize de forma generalizada a todos os contribuintes, mas de modo tópico, atingindo apenas algum ou alguns deles.” (OLIVEIRA, 2011, p.187)

Destaca-se que as condições e limites para a renúncia de receita encontram-se dispostos no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, responsável por impor as regras essenciais para a concessão ou ampliação, tanto dos incentivos como dos benefícios caracterizados por sua natureza tributária. O referido artigo se justifica pela necessidade de controle da renúncia de receita e seu uso pelos entes federativos.

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.

Cumpramos ressaltar que o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal denota as exigências no que tange a incentivos ou benefícios cuja natureza seja tributária e na qual seja possível identificar a renúncia de receitas. De acordo com Torres (2005), quando se refere a incentivos ou benefícios de natureza tributária, há que se levar em conta que existe alguma diferença entre um e outro, uma vez que *in verbis* “todo incentivo é benefício, mas nem todo benefício é incentivo”(p.86)

Em nota técnica, o Ministério da Fazenda (BRASIL, 2019) reforça que os benefícios fiscais são consignados às medidas de caráter excepcional:

Benefícios fiscais são consideradas as medidas de caráter excepcional, relevantes, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Já incentivos fiscais, também situado no âmbito da extrafiscalidade, consiste na redução do *quantum debeatur* de natureza tributária, ou mesmo na eliminação da exigibilidade. Sua instituição, quando legítima, representa instrumento de ação econômica e social objetivando à consecução do bem comum. (BRASIL, 2019, p.i.)

Tendo em vista o conceito supramencionado, é possível observar que o benefício fiscal pode ser analisado como uma forma de liberalidade tributária, proposta sob a justificativa de

atender ao interesse público, não importando sua ordem. Por outro lado, o incentivo é descrito como uma espécie de benefício específico, uma vez que se torna um instrumento instituído no sentido de se garantir os interesses voltados para os aspectos econômicos e sociais, bem como a efetivação de novas vagas de emprego, aumento de salários ou mesmo controle sobre os preços de bens e serviços. O que justifica a existência dos incentivos fiscais se resume no estímulo de atividades econômicas em troca de benesses de ordem social.

Dentre os doutrinadores a crítica se refere ao fato de que o artigo 14 não trouxe nenhuma forma de disciplina às formas de benefício de natureza tributária a não ser os que decorrem de renúncia de receita. De acordo com Martins e Nascimento (2012), a renúncia de receita pode ser definida como:

[...] a desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para a sua instituição. De sorte que 'importa sempre num abandono ou numa desistência voluntária, pela qual o titular de um direito deixa de usá-lo ou anuncia que não o quer utilizar'. Nesse caso, a renúncia decorre da concessão de incentivos fiscais. (MARTINS; NASCIMENTO, 2012, p.94)

Nesse sentido, convém reforçar que a renúncia de receita pode ser considerada como tudo que o Fisco não recebe a partir do momento que outorga uma particularidade que foge ao que se encontra estabelecido pela lei tributária. Segundo menciona Silva (2013, p.701) "importa sempre num abandono ou numa desistência voluntária, pela qual o titular de um direito deixa de usá-lo ou anuncia que não o quer utilizar".

2.3 MODALIDADES DE RENÚNCIA DE RECEITA

O instituto da renúncia de receita se encontra no § 1º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, abrangendo a anistia; remissão; crédito presumido; isenção em caráter não geral e alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo, implicando na redução discriminada de tributos.

2.3.1 Anistia

No Direito Tributário, o termo anistia costuma ser utilizado para representar perdão, esquecimento, concedido às sanções que porventura houver aplicabilidade. Desse modo, aquele que é anistiado deixa de ser penalizado por qualquer infração que tenha cometido. O Código

Tributário Nacional define a anistia como um meio de exclusão do crédito, tendo o art.175, II, a incumbência de regulamentar as penalidades pecuniárias.

Destarte a denominação utilizada esteja regulamentada no Código, diversos doutrinadores a criticam, uma vez que se entende que a exclusão do crédito somente ocorre quando o correspondente não se constitui devido a ocorrência de quaisquer um dos motivos de exclusão do crédito tributário, conforme imposto no art. 175 do Código Tributário Nacional.

Segundo Kzam Neto (2007),

Através desta ótica, crédito tributário é o direito subjetivo do fisco exigir a prestação tributária, (está permitido exigir) que corresponderia ao dever subjetivo de cumprir a prestação (está obrigado a prestar), portanto considerado nesta visão como débito tributário. Certamente, esta proposição considera como fato jurídico tributário, a hipótese tributária descrita no antecedente da norma geral e abstrata, aquilo que é conhecido na concepção clássica do fato jurídico como “fato gerador”. (KZAM NETO, 2007, p.135)

A anistia é conceituada como sendo o perdão do pagamento de importância pecuniária decorrente de uma sanção por normas tributárias, tendo extintas as relações sancionatórias, e desse modo, libera o devedor da obrigatoriedade de cumprimento da sanção.

Vale ressaltar que o art.180 do CTN impõe, no caso da anistia, o perdão da infração, bem como da sanção resultante dessa. Entretanto, há que se considerar que sanção e infração são consideradas entes distintos. Assim, “a norma de anistia tributária incide sobre a norma sancionatória, extinguindo ou reduzindo a sanção tributária, mas não torna lícito o ilícito tributário.” (KZAM NETO, 2007, p. 204)

Segue, ainda, o mesmo autor afirmando que:

[...] o perdão da infração tributária, que competentemente passada em julgado ou não, torna-se impossível de ser objeto da incidência da norma de anistia tributária quando o legislador produz norma geral e concreta reduzindo ou cancelando a sanção tributária. [...]O fato do ilícito e a sanção compoem indissociavelmente a estrutura lógica da norma, não justifica, do ponto de vista científico, a postulação do legislador preterindo a científica incidência da norma de anistia sobre a sanção. (KZAM NETO, 2007, p.204-205)

Nos dizeres do autor supracitado, compreende-se que a anistia incide sobre a ação, e, portanto, a infração permanece como ato ilícito. Baleeiro (2010) reforça que a anistia diz respeito unicamente o perdão das sanções, mas não concede perdão aos tributos. Outros autores também criticam o instituto da anistia, pois compreendem que essa resulte uma postura inadequada do contribuinte que se apega à sua própria impontualidade, sendo a inadimplência estimulada.

No que tange à Lei de Responsabilidade Fiscal, a anistia é determinada enquanto benefício fiscal possibilitadora da renúncia de receita e sendo prevista no artigo 14 § 1º. No entanto, o § 3º do mesmo artigo, determina que a partir da Lei Complementar nº 101/2000 a anistia não seja considerada como renúncia de receita quando provir de débitos nos quais o montante esteja inferior aos custos que a Administração Tributária relegate à cobrança.

2.3.2 Remissão

O Código Tributário Nacional, em seu art. 156, IV, prevê que a remissão seja um dos meios para a extinção da obrigação tributária e significa perdão, indulgência, indulto. “No Direito Tributário corresponde ao perdão que dispensa o pagamento do crédito tributário. Por meio da remissão, o Fisco renuncia ao direito de cobrar o tributo devido pelo contribuinte, bem como renuncia ao direito de ação para exigi-lo.” (CARVALHO, 2008, p.321)

O art. 172 do Código Tributário Nacional estabelece:

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 excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III- à diminuta importância do crédito tributário;

IV- a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

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 artigo 155.

Cumprе ressaltar que, conforme disposto em seu parágrafo único do art. 172 do CTN, impõe que o mesmo o despacho concedente da remissão de caráter não geral, não deve gerar direito adquirido e, portanto, pode ser revogado. Ainda segundo o CTN a remissão pode ser total ou parcial. Embora sob muitos aspectos, a remissão se assemelhe à anistia, destaca-se que se encontram subordinadas a regimes jurídicos diferentes. Enquanto que na anistia a sanção decorrente do ilícito tributário é perdoada, na remissão o crédito tributário se torna extinto tornando inexistente o tributo devido.

2.3.3 Subsídio

O termo “subsídio” origina-se do latim *subsidium*, significando reforço, auxílio. Nascimento reforça que os subsídios decorrem do Estado para satisfazer as necessidades públicas. Nesse sentido, de acordo com o autor mencionado, assim se caracterizam os subsídios: “ações que buscam socorrer determinadas situações em que o Estado entenda imprescindível ao cumprimento de seus desígnios constitucionais, que é de satisfação das necessidades públicas”. (NASCIMENTO, 2012, p.141)

Considera-se que todo o auxílio oriundo do Estado, direcionados a alguns setores da economia, cujo objetivo seja corrigir quaisquer distorções, facilitar a concorrência, bem como privilegiar a produção e consumo, voltados a bens e serviços, pode ser considerado subsídio. Nesse sentido, Torres reforça que os subsídios tem como objetivo primordial “influir na formação de preços e a incentivar a produção de determinados bens.” (TORRES, 2005, p.368)

O mesmo autor reforça que o subsídio não encontra muitas reflexões feitas por doutrinadores e isso ocorre pela não observância de que mesmo em sua amplitude, não deixa de ser um aditamento fiscal.

De acordo com Souto (2000), os subsídios podem ser classificados como simples ou condicionados às exigências impostas pela Administração Pública. Do mesmo modo, os subsídios podem ser outorgados de forma antecipada, ou seja, anteriormente ao exercício da atividade. Outrossim, isso também pode ocorrer depois desse, caracterizando uma espécie de compensação pelas atividades já exercidas. “Os subsídios podem ser periódicos ou não periódicos, conforme seja concedido regularmente ou não.” (SOUTO, 2014, p.113)

No âmbito legal, a Constituição Federal, no artigo 150 § 6º, impõe que o subsídio somente possa ser concedido a partir de lei específica que regule a matéria. Do mesmo modo, o artigo 14, § 1º da LRF considera o subsídio como benefício fiscal que pode incorrer em renúncia de receita, por outro lado, a Lei Complementar 101/2000 não traz os requisitos que discriminem em quais casos o subsídio será caracterizado como renúncia de receita.

O que se observa, em relação ao subsídio e a LRF, bem como a renúncia de receita, é que existem alguns requisitos, e esses precisam ser cumulativos. Assim considera-se que o subsídio caracterizará renúncia de receita quando: “houver a redução da arrecadação potencial; aumento da disponibilidade econômica do contribuinte; constituição, sob o aspecto jurídico, de uma exceção à norma que referencia o tributo.” (BROLIANI, 2004, p.16)

Destarte, os subsídios não cabem nos requisitos da redução da arrecadação potencial e da exceção à norma que caracteriza o tributo. Assim segundo Souto, os subsídios não reduzem a arrecadação, pois não se relacionam com os tributos.

Não reduzem a arrecadação porque nela não geram nenhum efeito, pois seus reflexos não incidem sobre os tributos, já que não guarda relação com estes. Justamente por não estarem relacionados com os tributos é que os subsídios não representam uma exceção à norma que referencia o tributo. Na verdade, os subsídios constituem um elemento da despesa pública e não da receita. (SOUTO, 2014, p.149)

Broliani (2004) reforça que mesmo os subsídios sendo designados como benefícios reconhecidos como meio de auxiliar o desenvolvimento de segmentos econômicos, regiões empobrecidas e determinado grupos de contribuintes, não pode ser considerado como renúncia de receita, uma vez que não atingem a arrecadação.

Os subsídios não representarão queda na arrecadação dos tributos, não afetarão as receitas tributárias, mas indiretamente diminuirão a receita corrente líquida, e como despesas que são, poderão prejudicar o equilíbrio das contas públicas, o cumprimento das metas e das obrigações constitucionais e legais. Por este motivo é que, ao lado do crédito presumido, foram elencados na norma do art. 14 para sujeitarem-se também ao menos a uma das duas condições nela contida, e ao relatório de impacto já referido. (BROLIANI, 2004, p.19)

Os subsídios são considerados renúncia de receita a partir da observação de que existe a concessão de vantagem financeira e podem resultar no enriquecimento do contribuinte e o consequente empobrecimento do ente público.

2.3.4 Crédito presumido

De acordo com a literatura consultada, o crédito presumido pode ser definido com uma “técnica extrafiscal de exoneração tributária” (SOUTO, 2014, p.149). Sua função primordial é amenizar os valores dos tributos a serem pagos. Desse modo, o crédito presumido é uma permissão de abatimento nos valores e nas obrigações tributárias, normalmente chamados de créditos. Conforme menciona Souto, no caso do crédito presumido, suas atribuições inexistem, uma vez que possuem valor, mas são considerados simbólicos.

No discurso do autor, “Essas atribuições de créditos são fictícias, considerando que não são créditos propriamente ditos e atuam tanto no processo de apuração ou extração do imposto final, quanto por subtração direta do imposto a pagar, e implicam na redução do *quantum* do

imposto.” (SOUTO, 2014, p.152)

O enunciado do artigo 14 §1º da LRF enquadra o crédito presumido enquanto benefício fiscal e por isso, pode ser considerado como renúncia de receita.

3 OBJETIVOS

3.1 OBJETIVO GERAL

Investigar o conceito de administração pública e sua aplicabilidade mediante a possibilidade de improbidade administrativa derivada da renúncia de receita.

3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analisar os princípios que compõem a administração da coisa pública;
- Compreender o conceito de renúncia de receita;
- Avaliar as possibilidades de materialização da renúncia de receita enquanto política pública;
- Verificar os limites impostos pela legislação vigente quando se trata da renúncia de receita.

4 METODOLOGIA

A pesquisa proposta foi de cunho bibliográfico, uma vez que, de acordo com Braga (2014) esta compreende no diálogo teórico com autores que versam sobre o tema em estudo.

Quanto à classificação, o estudo foi do tipo exploratório, uma vez que, segundo Salomon (2012, p.56), seu objetivo é:

Tatear o quanto possível em busca de quaisquer elementos que possam esclarecer questões (hipóteses), problemas, mostrando algo ainda não apontado. Envolvem, geralmente, levantamento bibliográfico e documental, muito utilizadas como etapa inicial de um projeto de pesquisa, já que se caracterizam por esclarecer certos temas e assuntos.

Partindo de sua natureza, logo se faz também necessário evidenciar os entendimentos jurisprudenciais quanto ao tema. Portanto, o método aplicado como forma de colher dados e informações foi por meio de revisão bibliográfica e entendimentos dos Tribunais Superiores, onde será realizado leituras e releituras, se atentando ainda a sites jurídicos, doutrinas, revistas e à legislação vigente, que dentre outros são consideradas como fontes primárias e secundárias, essenciais para a confirmação ou refutação das hipóteses, bem como o alcance dos objetivos propostos na pesquisa.

5 ANÁLISE E DISCUSSÃO

A Lei 8429/ 92 ou como é reconhecida, Lei da Improbidade Administrativa imputa aos agentes públicos a responsabilidade perante o enriquecimento ilícito, no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na Administração Pública Direta, Indireta ou Fundacional.

Considerando que a coisa pública somente será bem gerida conquanto seus administradores reconheçam o dever se prezar pela integridade dos atos oriundos do exercício dos cargos, torna-se essencial que a legislação garanta que esses sejam responsabilizados pelas atitudes que descaracterizem a lisura exigida na correspondência de suas funções.

No exercício ou gestão da coisa pública, espera-se que seus responsáveis ajam com probidade, ou seja, que sejam honestos sem buscar por vantagens ilícitas dadas simbolizada no exercício de seus cargos ou funções, para que não haja qualquer dano aos entes federados, seja no aspecto patrimonial ou no financeiro. A improbidade ocorre quando, ao contrário do esperado, detecta-se o uso dos cargos ou funções para acumular recursos patrimoniais e financeiros, retirados do direito dos entes federados, consignando prejuízo ao Estado.

É importante destacar que a Lei Federal 8429/92, veio classificar os atos de improbidade administrativa, categorizando-os sob três vertentes a partir da consideração dos valores jurídicos que sejam afetados “pela conduta do administrador público no exercício de sua função pública.” (DI PIETRO, 2013, p.902)

Conforme menciona o autor supracitado, os atos se referem ao um ato administrativo, uma omissão ou a uma conduta. No bojo da lei, esses são classificados como

- a) atos de improbidade administrativa que importam enriquecimento ilícito (art. 9º); b) atos de improbidade administrativa que causam prejuízo ao erário (art. 10); c) atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da administração pública (art. 11) – dentre eles, os elencados no

artigo 37, *caput*, da Constituição Federal: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Os sujeitos passivos são os entes públicos lesados pela prática de um ato de improbidade administrativa. (DI PIETRO, 2013, p.904)

O artigo 1º da lei mencionada demonstra que as entidades atingidas pelos atos de improbidade administrativa compreendem:

[...] a administração direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de Território, de empresa incorporada ao patrimônio público ou de entidade para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual (BRASIL, 1992).

Nesse sentido, concorda-se com o discurso de Pazzaglini Filho ao ressaltar que “onde houver um único centavo em dinheiro público envolvido, a lei terá incidência, independentemente de a entidade exercer atividade de natureza pública ou privada” (PAZZAGLINI FILHO, 2007, p. 24).

Não obstante, considera-se que o sujeito ativo da improbidade administrativo seja caracterizado como o que pratica o ato, concorre para que essa exista e extraia vantagens indevidas. Conforme menciona Carvalho Filho,

[...] aquele que pratica o ato de improbidade, concorre para sua prática ou dele extrai vantagens indevidas. É o autor ímprobo da conduta. Em alguns casos, não pratica o ato em si, mas oferece sua colaboração, ciente da desonestidade do comportamento. Em outros, obtém benefícios do ato de improbidade, muito embora sabedor de sua origem escusa (CARVALHO FILHO, 2012, p. 1064).

Os sujeitos ativos, por sua vez são qualificados no artigo 1º da Lei 8429/1992, sendo os agentes públicos a quem são direcionadas as sanções previstas na legislação. O artigo 2º define o agente público sob a seguinte perspectiva:

Reputa-se agente público, para os efeitos desta lei, todo aquele que exerce, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função nas entidades mencionadas no artigo anterior (BRASIL, 1992).

Destaca-se que o agente público, ao praticar qualquer ato que seja considerado ilícito, no exercício de suas atribuições poderá ser responsabilizado no âmbito civil, penal e administrativo.

É possível que a mesma conduta configure infração administrativa, acarrete dano à Administração e seja tipificada como crime; neste caso, o servidor

arcará com as consequências da responsabilidade administrativa, civil e penal, respectivamente, pois as três têm fundamento e natureza diversos. (CARVALHO FILHO, 2012, p.1068)

Conquanto a lei que rege os casos de improbidade administrativa se direcione preferencialmente aos agentes públicos, seus dispositivos são aplicáveis também aos que não sendo agentes públicos concorram para o ato de improbidade ou dele se beneficiem. Assim, terceiros que não sejam agentes públicos, mas atuem em conjunto com esses para o prejuízo do Estado sofrerão sanções conforme o entendimento jurídico.

5.2 REFIS E SUAS IMPLICAÇÕES NA RENÚNCIA DE RECEITA

O REFIS corresponde a um programa de recuperação tributária instituído pelo Governo Federal cujo objetivo principal foi oferecer incentivos para que os contribuintes pudessem quitar seus débitos com a União. Segundo Scaff (2015), o REFIS foi inserido na política econômica do Estado e seus entes federados como forma de desonerar e reduzir os estoques de créditos e por conseguinte, ampliar a receita.

O refinanciamento das dívidas tributárias tem sido utilizado de forma constante pelos entes federativos como forma de cumprir as metas fiscais impostas pelas Leis Orçamentárias. Isso significa que o número de consumação dos débitos tributários e não tributários alcança maior amplitude.

Para alguns doutrinadores, o REFIS é considerado como renúncia de receita, uma vez que a União abre mão de parte dos tributos devidos, concedendo benefícios. Por outro lado, outros consideram que não redução de tributos, mas exclusão de multas e juros, e que União não deixa de arrecadar o que lhe é devido. Do mesmo modo, cabe destacar que os programas de recuperação fiscal somente poderão ser colocados em prática se houver estimativa do impacto da renúncia de receita nas diretrizes orçamentárias dos exercícios fiscais dos entes federados.

Como exemplo, cita-se consulta realizada pela Prefeitura de Palmas – TO, que em 2013 fez consulta para esclarecimento de dúvidas acerca do artigo 14 da LRF que tratava da renúncia de receita com concessão de benefício tributário e medidas compensatórias visando o equilíbrio das contas públicas.

EMENTA: CONSULTA. PREFEITURA MUNICIPAL DE PALMAS. PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL. OBRIGATORIEDADE DE CONSTAR IMPACTO ORÇAMENTÁRIO-FINANCEIRO NO EXERCÍCIO DE VIGÊNCIA. MOVIMENTAÇÃO ENVOLVENDO BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. RENÚNCIA DE RECEITA. ESTIMATIVA DO IMPACTO ORÇAMENTÁRIO-FINANCEIRO. ANISTIA DE MULTA E JURO INSERIDOS NO CONCEITO DE RENÚNCIA FISCAL. DEMONSTRAÇÃO DE RECEITA ENTÃO RENUNCIADA. PREVISÃO NA LOA (ART. 14, I, LRF). ALTERAÇÃO DA LDO INSERINDO FATO NOVO NÃO CONSIDERANDO NO ORÇAMENTO CORRENTE. CONHECIMENTO. RESPOSTA EM TESE NOS TERMOS DO VOTO CONDUTOR.

[...]

8. Decisão:

VISTOS, relatados e discutidos os autos de nº 1596/2013, que versam sobre consulta formulada pelo prefeito de Palmas, Carlos Enrique Franco Amastha, tratando sobre os questionamentos consignados no relatório e voto, cuja resposta passa a ser delineada a seguir, e

Considerando a resposta à presente consulta tem caráter normativo e constitui prejulgamento da tese, mas não do fato ou caso concreto, nos termos dos art. 150, § 3º e art.152 do Regimento Interno deste Tribunal;

Considerando, por fim, tudo que dos autos consta,

RESOLVEM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, reunidos em Sessão Plenária, diante das razões expostas pelo Relator, divergindo dos pareceres do Corpo Especial de Auditores, bem como do Ministério Público de Contas, e com fundamento nas disposições contidas no artigo 1º XIX, da Lei Estadual nº 1.284/2001 c/c artigos 151 e 152, do RITCE/TO, em

[...]

8.3. responder à Consulta nos seguintes termos:

a)Item 1 - A Prefeitura Municipal de Palmas pretende lançar um programa de recuperação fiscal – Refis e para questionamos se é obrigatório constar na minuta do projeto de lei que estabelece o Refis o estudo do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva sua vigência e nos dois seguintes? Sobre esse questionamento, além dos termos exaustivamente delineados neste voto, orienta-se que, conforme determina a LRF, o impacto orçamentário-financeiro integre à Lei de Diretrizes Orçamentárias, constante do Anexo de Metas Fiscais, para o exercício a que se referir e para os dois seguintes. Portanto, conforme estabelece o artigo 165, §6º da Constituição Federal c/c artigos 12 e 14 da Lei Complementar nº 101/2000, há obrigatoriedade de se constar o demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro na Lei de Diretrizes Orçamentárias, não tendo objeção de também constar na minuta do projeto de lei que estabelece a renúncia de receita.b) Item 2 - Ainda, conforme o § 1º do art. 14 da LRF é estabelecido que “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.” Nesse sentido indagamos se os juros e multas decorrentes da cobrança de tributos não pagos, que ainda não foram inscritos em dívida ativa e ainda os que já foram inscritos podem sofrer renúncia sem ter que demonstrar o estudo do impacto orçamentário-financeiro? Acerca desse questionamento, além dos fundamentos constantes do voto, a própria redação do artigo 14 (*caput*) e seguintes c/c artigo 12 da Lei Complementar nº 101/2000 é direta e cristalina nesse sentido, estabelecendo que toda movimentação envolvendo benefício

tributário, de que resulte renúncia de receita, deverá constar estimativa do impacto orçamentário-financeiro. [...] (Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, Sala das Sessões, Palmas, 15/05/2013).

A consulta citada comprova que o REFIS somente terá efetividade caso seu impacto possa constar na previsão orçamentária. Caso contrário configurará em improbidade por renúncia de receita, uma vez que ente federativo poderá ser diretamente prejudicado.

6.2 EXEMPLOS

São vários exemplos que configuram em improbidade administrativa decorrente de renúncia de receita. Nesses casos, os entes federativos assumem o risco de não terem seus orçamentos aprovados ou estes serem contestados pelo Ministério Público. Isso ocorreu em ação do MP de Tocantins em Ação Cívica Pública por Ato de Improbidade Administrativa em desfavor de Jessé Pires Caetano, proposta em 2010, constando renúncia de receita comprovada na arrecadação ineficiente de receitas tributárias. Conforme consta abaixo

O MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO TOCANTINS, pelo Promotor de Justiça que ao final assina, fulcrado no artigo 129, inciso III e artigo 37, § 4º, da Constituição Federal, e na Lei Federal nº 8.429/92, vem perante esse Juízo propor AÇÃO CIVIL POR ATO DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA em face de JESSÉ PIRES CAETANO, brasileiro, casado, ex-Prefeito Municipal de Campos Lindos, portador da Cédula de Identidade RG nº 1273050 SSP/GO, inscrito no CPF/MF sob o nº. 003.091.136-28, podendo ser localizado na Av. Goiás, centro, em Campos Lindos/TO, tel. (63) 3484-1140 e 8114-3067, pelos fundamentos de fato e de direito que seguem: 1 - DOS FATOS. O Tribunal de Contas do Estado do Tocantins realizou auditoria de regularidade no Município de Campos Lindos em 16 de abril de 2008, analisando as contas do gestor relativas aos meses de janeiro a dezembro de 2007. Feito o relatório apresentado às fls. 36/64, o TCE encontrou as irregularidades que passamos a descrevê-las. 1.1 - ARRECADAÇÃO INEFICIENTE DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS. A Coletoria Municipal foi criada, porém, em razão da desorganização do demandado não cumpriu seus misteres, como bem relatado pela equipe de técnicos do TCE às fls. 50/51. Veja que a coletoria municipal conseguiu arrecadar apenas o ISSQN e o ITBI, e de forma precária, pois não cobrou os valores de empresas como a Bunge Alimentos, que, como é cediço, é a maior empresa de toda a região. Ademais, deixou de coletar os tributos relativos ao IPTU, pois não foi feito cadastro imobiliário. Também não foi feito cadastro de contribuintes do ISSQN. Não há registro da dívida ativa, nem ao menos dos municípios inadimplentes com a fazenda municipal. O anexo 10 das contas consolidadas esclarece que a previsão orçamentária do município de arrecadar R\$ 598.000,00 sufragou diante do descaso, vindo a arrecadar apenas o valor de R\$ 46.104,54. Ora, um simples cálculo matemático demonstra que o réu deixou de arrecadar, ou seja, renunciou a receita corrente de R\$ 551.895,46. Veja, portanto, que a inoperância e o descaso do ex-gestor acarretou um sério rombo nos cofres da municipalidade. Mais de quinhentos mil reais deixaram de aportar nos cofres do Município em razão da total

inoperância da administração conduzida pelo ex-gestor, ora réu. Inegável, contudo, que além deste prejuízo, a omissão do réu no desempenho de suas atividades públicas avilta a própria imagem do Município de Campos Lindos. Como se vê, a conduta do réu violou, a um só tempo, a lei de responsabilidade fiscal, a lei de improbidade administrativa, além de servir de estímulo a degradação da imagem e do prestígio que o Município de Campos Lindos deve sempre irradiar. (MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO TOCANTINS, BRASIL, 2010)

Vale destacar que a ação proposta ressaltar o rombo nos cofres públicos municipais, o que de acordo com o Ministério Público resultou e grande prejuízo ao município, caracterizando a inoperância e omissão do ex-prefeito, bem como a violação da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei de Improbidade Administrativa.

Ainda sobre a ação contra o ex-prefeito de Campos Lindos, e em cumprimento às sanções previstas pela LRF e pela Lei de Improbidade Administrativa, o Ministério Público pediu que:

Pelos documentos carreados aos autos tem-se certeza dos valores do prejuízo causado pelo ex-prefeito ao deixar de arrecadar tributos que a municipalidade esperava de um bom administrador. Os técnicos fizeram uma auditoria nas contas do Município e apuraram estes valores. Portanto, em atendimento à nova legislação, apurado o valor do prejuízo, o demandado deve efetuar o ressarcimento do efetivo prejuízo.

3 - DO PEDIDO

Ante o exposto, o Ministério Público requer:

- a) seja a presente ação recebida, autuada e processada na forma e no rito preconizado no art. 17 da Lei nº 8.429/92, observada prioridade de tramitação no expediente por se tratar de tutela coletiva envolvendo interesse difuso de Defesa do Patrimônio Público (artigo 5º, LXXVIII, da CF), com a devida anotação na capa e rosto dos autos;
- b) seja o Município de Campos Lindos citado, na pessoa do Prefeito Municipal, para que, querendo, venha a integrar um dos pólos da relação processual, conforme lhe faculta o art. 5º, § 2º, da lei 7.347/85 e art. 6º, § 3º, da lei 4.717/65 c.c art. 17, § 3.º, da Lei n.º 8.429/92
- c) a notificação pessoal do réu a fim de que, querendo, venham apresentar defesa preliminar (art. 17, § 7º, Lei 8.429/92) e após seu regular recebimento, a citação dele para contestar a presente ação, no prazo legal, com a expressa advertência de que não sendo contestada a ação ficará sujeito aos efeitos da revelia, sendo que as diligências do Sr. Oficial de Justiça sejam feitas com a autorização judicial prevista no artigo 172, § 2º, do Código de Processo Civil;
- d) seja oficiado à Prefeitura Municipal de Campos Lindos/TO, para que forneça cópia dos vencimentos percebidos pelo Senhor JESSÉ PIRES CAETANO à época dos fatos, para os fins do art. 12, III, da Lei 8.429/92 (multa civil).
- e) seja ao final julgada inteiramente procedente a presente ação, condenando-se o réu pela incidência do artigo 10 e seu inciso X da Lei 8.429/92 (“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. 1.º desta Lei, notadamente: (...) X – agir

negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito a conservação do patrimônio público”) ao ressarcimento integral do dano patrimonial acima delineado, que corresponde a R\$ 551.895,46 e especialmente para:

f) Suspender os direitos políticos do réu; g) Condená-lo ao pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano; h) Proibí-lo de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos; i) condená-lo a reparar o dano moral experimentado pelo Município de Campos Lindos; j) Dispensar o autor do pagamento de custas, emolumentos e outros encargos, inclusive eventuais honorários e sucumbência, em face do disposto no artigo 18 da Lei 7.347/85. k) seja o réu condenado ao pagamento dos ônus de sucumbência; Requer provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, sem exceção, em especial pela juntada de outros documentos, depoimento pessoal do réu (sob pena de confesso), oitiva de testemunhas e realização de perícias. Embora se trate de ação que tem por objetivo a defesa de interesses difusos (inestimáveis, de regra), considerando que a lide possui conteúdo econômico dá-se-lhe o valor de R\$ 551.895,46 para efeitos fiscais. (MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO TOCANTINS, BRASIL, 2010)

A ação do Ministério Público denota quando a renúncia de receita se configura em improbidade administrativa, comprovado ato de prejuízo da coisa pública, recaindo sobre o agente público a responsabilidade pelos resultados em face aos cofres públicos.

6 CONCLUSÃO

Tendo como base as reflexões realizadas ao longo dessa pesquisa sobre improbidade administrativa derivada de renúncia de receita, conclui-se que essas devem ser consideradas despesas tributárias, representando o poder tributário do Estado e dos entes federados.

Observou-se no estudo que os gastos realizados pelo Estado tendem a afetar diretamente as finanças públicas, o mesmo ocorrendo quando há a renúncia de receita. Por sua vez, a renúncia de receita encontra-se prevista na Constituição de 1988, no artigo 70, o qual prevê a fiscalização, por meio de órgãos de controle interno e externo.

Destaca-se que a LRF exige que o gestor da coisa pública somente conceda ou mesmo amplie os benefícios tributários se houver real estimativa dos possíveis impactos nas diretrizes orçamentárias. Além disso, deverá comprovar que a renúncia foi prevista no orçamento e que isso não afetou ou afetará os resultados fiscais. Caso isso não seja possível, é obrigatória a apresentação de medidas de compensação.

A partir do que foi proposto na pesquisa, considerando o artigo 14 da LRF, considera-se que a concessão de benefícios precisa estar em consonância com os princípios constitucionais da eficiência. Do mesmo modo, para que os incentivos tributários possam ser concedidos ou ampliados, e caracterizem renúncia de receita há que se preservar o interesse público, ou melhor, a renúncia deverá ser justificada ou revertida em provimento da população.

ADMINISTRATIVE IMPROBITY DERIVED FROM REVENUE

ABSTRACT

This research has as subject the Tax Law and was delimited in the study on Administrative Misconduct derived from the waiver of revenue. It is notorious that acts of administrative misconduct have the need to be fought uninterruptedly. Similarly, it is considered that acts of administrative misconduct may tarnish the fairness of the state. The renunciation of revenue by federated entities interferes with the development of federated entities, since the public authorities agree to give up their dividends to protect a small part of individuals. From a bibliographic nature, the study was based on the concepts of renunciation of revenue and administrative improbity, seeking in the specialized literature the support so that the problem could have an answer, corresponding to the researcher's wishes. It is understood that the option to waive revenue may entail charges, but this does not mean that it cannot occur, as it is supported by legal provisions created with the intention of safeguarding good relations between loved ones. On the other hand, the study sought to investigate the requirements that authorize the waiver of revenue. The theoretical basis was built from the appropriation and understanding of the concepts about revenue renunciation and misconduct. By proposing the research, it was found that the waiver of revenue can cause problems to federated entities, resulting in sanctions that could be avoided.

Keywords: Disclaimer. Recipe. Results Administration.

REFERÊNCIAS

- ANDREAZZI, Maria de Fátima Siliansky de et al. *A agenda da reforma dos benefícios tributários das famílias e das empresas com saúde: entre o particular e o geral*. Rev. Sociol. Polit., Curitiba, v. 18, n. 35, Feb. 2010 . Available from<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782010000100010&lng=en&nrm=iso>.. Acesso em: nov. de 2019.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Editora forense, 2010.
- BRAGA, K. S.. Aspectos relevantes para a seleção de metodologia adequada à pesquisa social em Ciência da Informação. In: MUELLER, Suzana P. M. (Org.). *Métodos para a pesquisa em Ciência da Informação*. Brasília: Thesaurus, 2014.
- BRASIL. Palácio da Alvorada. *Lei complementar nº 4, de maio de 2000*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 10 de maio de 2019. .
- BRASIL. Presidência da República. *Código tributário nacional*. Brasília. 1966. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/cciv3/leis/l5172.htm>>. Acesso em nov. 2019.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. *Nota técnica número 010/2019*. Disponível em <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/04256E4C004D9CE4/BDFDF560841CF35E04256CA7004FCD3E/5F6038496E1DDF81842576AC00632ECA.>>>. Acesso em: out. de 2019.
- BRASIL. Presidência da República. *Lei de Improbidade Administrativa - Lei 8429/92 | Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992*. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em < <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/104098/lei-de-improbidade-administrativa-lei-8429-92>> Acesso em: out. de 2019
- BRASIL. Ministério Público do Tocantins. *Ação cívica pública por improbidade administrativa contra o ex-prefeito de Campos Lindos*. 2010. Disponível em <<https://www.google.com/search?client=firefox-b-d&q=A%C3%A7%C3%A3o+c%C3%ADvica+p%C3%BAblica+por+improbidade+administrativa+contra+o+ex-prefeito+de+Campos+Lindos.>>> Acesso em: out. de 2019.
- BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. *Consulta da prefeitura de Palmas. Programa de recuperação fiscal*. 2013. Disponível em <<https://www.google.com/search?client=firefox-b-d&q=Consulta+da+prefeitura+de+Palmas.+Programa+de+recupera%C3%A7%C3%A3o+fiscal.+2013>>>. Acesso em out. de 2019.
- BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista de Direito Administrativo e Constitucional – A &C*. Belo Horizonte: Editora Fórum, ano 4, n. 18, out./dez. 2004
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.

CRUZ, da Flávio. *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DI PIETRO, M. S. Z.. *Direito administrativo*. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FIGUEIREDO, Marcelo. *Probidade administrativa*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

JUSTI, J.; VIEIRA, T. P. *Manual para padronização de trabalhos de graduação e pós-graduação lato sensu e stricto sensu*. Rio Verde: Ed. UniRV, 2016.

KZAM NETO, Calilo Jorge. *A Norma de Anistia no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007

MEIRELLES, H. L. *Direito administrativo brasileiro*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

NASCIMENTO, C. V. do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2012.

NÓBREGA, M.; FIGUEIRÊDO, C. M.. *Renúncia de receita, guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF*. Interesse Público, Porto Alegre, ano 4, vol. esp., 37 –55. 2002.

OLIVEIRA, Antônio Flávio de. Questões polêmicas sobre renúncia de receita na Lei de Responsabilidade Fiscal. *Fórum de Contratação e Gestão Pública- FCGP*, Belo Horizonte: Forum, v. 8, n. 93, p. 46-49, set. 2011.

PAZZADINI FILHO, Marino. *Lei de improbidade administrativa comentada*. São Paulo: Atlas, 2007.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SALOMON, D.V. *Como fazer uma monografia*. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. REFIS é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal. 2015. *CONJUR. Revista eletrônica*. Disponível em <<http://www.conjur.com.br>> Acesso em: agosto de 2019.

SILVA, J. A. da. *Curso de direito constitucional positivo*. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2013

SOUTO. Marcos Juruena Villela. *Aspectos Jurídicos do Planejamento Econômico*. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

