

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
NÍVEL MESTRADO**

LUIZ FELIPE MENEZES TRONQUINI

**TRANSPARÊNCIA (E OPACIDADE) DA RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA:
Desvelando o Cenário Encontrado nos Portais da Transparência
dos Municípios do Estado do Rio Grande do Sul**

SÃO LEOPOLDO

2018

Luiz Felipe Menezes Tronquini

**TRANSPARÊNCIA (E OPACIDADE) DA RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA:
Desvelando o Cenário Encontrado nos Portais da Transparência
dos Municípios do Estado do Rio Grande do Sul**

Dissertação apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Mestre em Direito,
pelo Programa de Pós-Graduação em Direito
da Universidade do Vale do Rio dos Sinos -
UNISINOS

Orientadora: Profa. Dra. Têmis Limberger

São Leopoldo

2018

T853t

Tronquini, Luiz Felipe Menezes

Transparência (e opacidade) da renúncia de receita tributária: desvelando o cenário encontrado nos portais da transparência dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul / Luiz Felipe Menezes Tronquini -- 2018.

151 f. : il. color. ; 30cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Programa de Pós-Graduação em Direito, São Leopoldo, RS, 2018.

Orientadora: Profa. Dra. Têmis Limberger.

1. Direito administrativo. 2. Concessão - Incentivo tributário. 3. Renúncia - Receita tributária. 4. Lei de responsabilidade fiscal. 5. Administração pública. 6. Transparência. 7. Município - Estado - Rio Grande do Sul. I. Título. II. Limberger, Têmis.

CDU 35.073.52

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD
NÍVEL MESTRADO

A dissertação intitulada: "TRANSPARÊNCIA (E OPACIDADE) DA RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA: DESVELANDO O CENÁRIO ENCONTRADO NOS PORTAIS DA TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL" elaborada pelo mestrando **Luiz Felipe Menezes Tronquini**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

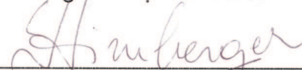
São Leopoldo, 21 de agosto de 2018.


Prof. Dr. **Leonel Severo Rocha**

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito.

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

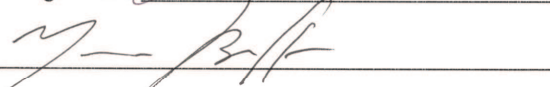
Presidente: Dra. Têmis Limberger



Membro: Dr. Pedro Henrique Poli de Figueiredo



Membro: Dr. Marciano Buffon



AGRADECIMENTOS

As mais de sessenta mil palavras agrupadas ordenadamente de forma lógica nas páginas que constituem o texto desta Dissertação são o resultado final de dois anos de estudos e pesquisas junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, em que muito aprendi, amadureci e cresci academicamente. Tudo isso somente se tornou possível porque, direta ou indiretamente, neste percurso estava acompanhado...

...daquele que conjuga comigo o verbo amar e compartilha meus dias de sol e intempéries de janeiro a janeiro, o Eduardo, meu esteio de afeto, companheirismo, cumplicidade, paciência e ternura. Amorosamente dedicado ao nosso projeto de vida e sempre disposto a escutar fielmente minhas inquietações e explicações sobre o objeto desta pesquisa, colaborar com uma palavra, revisar meus escritos, clarear e explicar quantas vezes fosse necessário as questões filosóficas que surgiam, me acompanhar nos eventos, me incentivar trazendo sempre ânimo e coragem para enfrentar as adversidades, registro minha gratidão por estar presente e ser presente na minha vida. Como ele disse uma vez, agora chegou a minha de dizer: escrevemos esse trabalho juntos e a essas páginas agregam-se às demais que assistiremos amarelar unidos na força do nosso amor. *There is no fear now. Let go and just be free. I will love you unconditionally...*

...daquele que partiu desta vida meses antes de a Dissertação estar finalizada, deixando como legado os valores que me constituem como cidadão e servidor público, entre eles o respeito e consideração a todos indistintamente, a importância do estudo, a busca pelo conhecimento além das fronteiras e a realização pessoal como manifestação de felicidade. A ti, Luiz Fernando, meu pai amado e jamais esquecido, muito obrigado por tudo e a certeza de que um dia nos reencontraremos.

...daqueles que são meu elo com o passado, convivem o presente comigo e estarão sempre junto no futuro, minha amada mãe Cristina, minha irmã Daniela e meu irmão Rafael. Constituímos família e assim seguiremos, unidos na fé, no amor, no cuidado e no respeito recíproco, o que me torna grato por tudo o que vivemos e construímos nesta vida.

...daqueles que guardo no lado esquerdo do peito, meus amigos e amigas, de tantos caminhos e tantas jornadas. Meu reconhecimento a todos vocês, que entenderam as minhas ausências, me entusiasmaram e me fortaleceram com sua alegria, esperança e devoção a nossa amizade.

...daqueles que acreditam que é possível e laboram pela boa administração pública diariamente, meus colegas da Procuradoria-Geral do Município de São Leopoldo/RS. Muito obrigado por todo o apoio, auxílio e compreenderem meu coração de estudante.

...daqueles que cursaram e dividiram comigo os dias do curso de Mestrado, tornando-os mais aprazíveis e estabelecendo laços de amizade que superaram o fim das aulas, com destaque as minhas colegas e amigas Brunize Altamiranda Finger, Daniele Weber da Silva Leal e Lilian Ramos Jacob. Sem palavras para agradecer pela colaboração, lealdade, dedicação e perseverança na conclusão dos nossos estudos.

...daqueles que dão o suporte e condições técnicas, operacionais e intelectuais para que o curso de Mestrado aconteça com a qualidade, eficiência e notoriedade nacional e internacional que conquistou ao longo dos anos, a Coordenação, Professores e Equipe Administrativa da Secretaria do Programa de Pós-Graduação em Direito desta Universidade. Muito obrigado pela prestatividade, agilidade na resolução das demandas e por serem referências e exemplos de uma vida acadêmica levada a sério.

...daquela que me abriu a portas do conhecimento sobre transparência e boa administração pública e que me orientou com serenidade ao longo desta jornada, a Professora Doutora Têmis Limberger. Agradeço a atenção dispensada a mim, a confiança depositada e o respeito ao meu tempo e limitações. A sua generosidade e sorriso largo ao me receber pela primeira vez em seu gabinete, dando o impulso inicial e motivador desta pesquisa, jamais serão esquecidos.

... de Deus, que *me ha dado tanto!*

“[...] Pode-se definir a democracia das mais diversas maneiras, mas não existe definição que possa deixar de incluir em seus conotativos a visibilidade ou a transparência do poder”¹.

¹ BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015. p. 25.

RESUMO

A Dissertação almeja compreender em que medida o modelo jurídico-administrativo da Lei de Responsabilidade Fiscal previsto para a transparência da concessão de incentivos tributários que acarreta renúncia de receita tributária é condição de possibilidade para a concretização do direito à boa administração pública no âmbito municipal. Valendo-se do procedimento bibliográfico-documental, em uma abordagem fenomenológica-hermenêutica, tem como ponto de partida o desvelamento histórico da tradição dos institutos do incentivo tributário e da renúncia de receita tributária para a construção de um horizonte de sentido constitucionalmente adequado e que ressalte a necessidade do controle da sua concessão para além dos limites fiscais. Também, explicita que a gestão fiscal responsável é um dever jusconstitucional estatal para a boa administração e que atua na legitimação da renúncia de receita tributária. Forte nesses pressupostos e da noção de cibertransparência, realiza pesquisa empírica através de consulta aos Portais da Transparência dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul do ano de 2014, para verificar a sua demonstração. Constata a ausência da disponibilização de qualquer demonstrativo sobre a sua prática (ou não) por essas municipalidades e conclui pela sua opacidade, na contramão do modelo estatuído pela Constituição da República de 1988, Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei de Acesso à Informação. Em consequência, as hipóteses vislumbradas como resolutivas do problema proposto não se realizaram quando verificadas empiricamente. Visando ao exercício da boa administração pública, sugere um rol de dados que podem ser divulgados pelas Fazendas Públicas em seus portais da transparência, de forma universal e compreensível, para que seja revertido o cenário encontrado e potencializada a informação pública em rede, fazendo acontecer o controle social e institucional da renúncia de receita tributária de acordo com o propósito constitucional.

Palavras-chave: Concessão de incentivos tributários. Renúncia de receita tributária. Lei de Responsabilidade Fiscal. Boa administração pública. Transparência. Municípios do Estado do Rio Grande do Sul.

ABSTRACT

This Master's dissertation aims at understanding the extent to which the legal-administrative model of the Brazilian Fiscal Responsibility Law, provided for transparency in the provision of tax benefits that entails tax expenditure, is a condition of possibility for the right to good public administration in the municipal scope. Using a bibliographic-documentary procedure, in a phenomenological-hermeneutic approach, it has as its starting point the historical unveiling of the tradition of tax benefits and tax expenditure institutes to the construction of a horizon of sense that is constitutionally adequate and that emphasizes the need to control its concession beyond the fiscal limits. It also clarifies that the responsible fiscal management is a state's constitutional duty to the good administration and that it acts in the legitimation of tax expenditure. Based on these assumptions as well as on the notion of cyber transparency, an empirical research was conducted by consulting the Transparency Portals of the ten Municipalities with the highest Gross Domestic Product (GDP) in the Brazilian State of Rio Grande do Sul in 2014 to verify its demonstration. It notes the absence of the availability of any statement on its realization (or not) by these municipalities and concludes by its opacity, contrary to the model established by Brazil's Constitution of Republic of 1988, Fiscal Responsibility Law and Access to Information Law. Consequently, the hypotheses envisaged as solving the proposed problem were not realized when empirically verified. Aiming the exercise of good public administration, it suggests a list of data that can be disseminated by the state in its Transparency Portals, in a universal and understandable way, in order to reverse the scenario found in these Portals and to enhance public information online, making the social and institutional control of tax expenditure happen according to the constitutional purpose.

Keywords: Concession of tax benefits. Tax expenditure. Brazilian Fiscal Responsibility Law. Good public administration. Transparency. Municipalities of the Brazilian State of Rio Grande do Sul.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - <i>Homepage</i> do Portal da Transparência do Município de Porto Alegre	103
Figura 2 - <i>Homepage</i> do Portal da Transparência do Município de Canoas	103
Figura 3 - <i>Homepage</i> do Portal da Transparência do Município de Pelotas - Capa	104
Figura 4 - <i>Homepage</i> do Portal da Transparência do Município de Pelotas - Tela de Acesso 01	105
Figura 5 - <i>Homepage</i> do Portal da Transparência do Município de Pelotas - Tela de Acesso 02	105
Figura 6 - <i>Homepage</i> do Portal da Transparência do Município de Pelotas - Tela de Acesso 03	106
Figura 7 - <i>Homepage</i> do Serviço de Informação ao Cidadão do Município de Santa Cruz do Sul - Protocolo	108
Figura 8 - <i>Homepage</i> do Serviço de Informação ao Cidadão do Município de Gravataí - Protocolo	109

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Sintético da Etapa I da Pesquisa Empírica.....	107
Quadro 2 - Sintético da Etapa II da Pesquisa Empírica.....	117

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) no Rio Grande do Sul - 2014	101
--------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

LISTA DE SIGLAS

CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
FEE	Fundação de Economia e Estatística
FMI	Fundo Monetário Internacional
IFAC	International Federation of Accountants
IPTU	Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
OCDE	Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
OEA	Organização dos Estados Americanos
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
ONU	Organização das Nações Unidas
PIB	Produto Interno Bruto
PNEF	Programa Nacional de Educação Fiscal
SIC	Serviço de Informação ao Cidadão

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 A CONCESSÃO DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS E A RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA.....	19
2.1 Considerações Iniciais	19
2.2 A Natureza e Características da Concessão de Incentivos Tributários.....	23
2.3 A Renúncia de Receita Tributária no Direito Brasileiro	34
2.4 O Controle de Juridicidade da Concessão de Incentivos Tributários que Acarreta Renúncia de Receita Tributária	42
3 A GESTÃO FISCAL RESPONSÁVEL E A BOA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA LEGITIMAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA.....	52
3.1 Considerações Iniciais	52
3.2 A Gestão Fiscal Responsável e os seus Fundamentos Constitucionais	60
3.3 A Boa Administração Pública e a sua Compreensão Jurídica: princípio, direito e dever.....	68
3.4 A Gestão Fiscal Responsável como um Dever Jusconstitucional Estatal para a Boa Administração Pública	78
4 O SENTIDO DA TRANSPARÊNCIA NA CONCESSÃO DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS E A DEMONSTRAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA: REALIDADE, PERSPECTIVAS E POSSIBILIDADES.....	83
4.1 Considerações Iniciais	83
4.2 A Transparência e o Acesso à Informação da Gestão Fiscal.....	89
4.3 A Demonstração da Renúncia de Receita Tributária nos Portais da Transparência dos Dez Municípios com Maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul	100
4.4 Perspectivas e Possibilidades para a Efetivação da Transparência da Renúncia de Receita Tributária e a Concretização do Direito à Boa Administração Pública.....	121
5 CONCLUSÃO.....	127
REFERÊNCIAS	134
ANEXO A - DADOS DA PESQUISA EMPÍRICA	151

1 INTRODUÇÃO

Ultimamente se tem lido, visto e ouvido nas mídias impressas, eletrônicas e televisivas sobre a falta de recursos financeiros por parte das Administrações Públicas brasileiras. Em todas as esferas da federação, com destaque para a municipal, foco da pesquisa, tem sido frequente o discurso de gestores públicos alegando a escassez desses recursos para realizar seus programas de governo e cumprir com os compromissos legais e constitucionais que competem ao ente que administram. São salários parcelados, obras suspensas, repasses a instituições atrasados, convênios e parcerias cancelados, serviços interrompidos e mais uma série de outros problemas que surgem como consequência da crise econômico-financeira que as assolam e que atingem diretamente todos os cidadãos², afetando e prejudicando o exercício dos direitos fundamentais.

Muito da falta de recursos nos cofres públicos hoje é resultado da ausência de preocupação dos gestores de outrora com o controle das renúncias de receita tributária. Estas, provenientes da realização de concessões de incentivos tributários baseados em políticas públicas para o desenvolvimento local, têm a finalidade de reduzir ou eliminar o dever fundamental de pagar tributos, ato chancelado pelos artigos 150, §6º e 165, §6º da Constituição da República de 1988. Em um passado não tão distante, acreditava-se que a renúncia seria ínfima frente ao progresso e prosperidade que estavam por vir, o que incrementaria a arrecadação perdida. Pouco disso aconteceu e o descontrole da renúncia de receita tributária daquela época comprometeu a capacidade atual do erário de suportar a diminuição da sua arrecadação frente à despesa que nunca cessa, vindo a constituir-se em um dos fatores que contribuíram para a referida crise.

Desde a edição da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, a conhecida Lei de Responsabilidade Fiscal, doravante assim denominada, a realização da renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários possui um regramento legal e condições para ser perfectibilizada. O cumprimento dessas condições restringe-se a aspectos de ordem meramente financeira e contábil, e sua comprovação se dá no projeto de lei encaminhado ao Poder Legislativo, deixando de levar em consideração os demais efeitos (ambientais, sociais, urbanísticos, econômicos etc.) do ato de renúncia de receita, assim como

² Para os fins desta pesquisa, a acepção que se utiliza para cidadão é aquela dada por Leonel Pires Ohweiler, que afirma que não se trata de “um ente abstrato, mas inserido na comunidade política, partilhando sentidos e que acontece em suas possibilidades na própria sociedade, nos diversos espaços públicos”. OHLWEILER, Leonel Pires. *Os (des)caminhos hermenêuticos do direito administrativo: historicidade e constitucionalização para a efetividade dos princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 247-248.

o acesso à participação popular. Isto é, trata-se de um ato pouco acessível ao controle social e fadado ao ocultamento, atitudes desarmoniosas com o propósito constitucional de 1988.

Como mencionado, a concessão de incentivos tributários que implica renúncia de receita tributária enseja o ingresso de menos recursos nos cofres públicos e a respeito disso o ordenamento jurídico não opõe. No entanto, se mal elaboradas e realizadas sem planejamento e transparência que permitam o exercício do controle cidadão e institucional na sua realização, podem causar danos à continuidade das políticas públicas, sempre tão urgentes e necessárias à coletividade, violando direitos fundamentais e, por consequência, desrespeitando a dignidade da pessoa humana.

Diante deste cenário marcado pela opacidade da renúncia de receita tributária e fragilidade do seu controle, questiona-se em que medida a transparência do modelo previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal para demonstrar a concessão de incentivos tributários da qual decorra a referida renúncia é condição de possibilidade à concretização do direito à boa administração pública no âmbito dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul do ano-referência 2014. Centrada nesse questionamento, a Dissertação norteou-se em duas hipóteses distintas.

A primeira parte da ideia de que o atual modelo de demonstração da concessão de incentivos tributários que acarretam renúncia de receita tributária previsto nessa lei não é suficientemente transparente para concretizar o direito à boa administração pública, ou seja, falta-lhe a adequação constitucional. Tal assertiva estaria alicerçada no fato de que a demonstração restringe-se apenas à comprovação dos efeitos de ordem financeira e contábil determinados pela citada lei, que acaba por desconsiderar a multidimensionalidade de efeitos que a concessão desencadeia nas demais áreas da administração e na execução das políticas públicas.

A outra confirmaria a sua suficiência, dado que o modelo legal tem o condão de tornar transparente a concessão de incentivos tributários que acarretam renúncia de receita tributária e, assim, concretizar o direito à boa administração pública. Neste patamar, a concessão em pauta dispensaria a verificação dos efeitos de índole constitucional na concretização do direito em tela.

Para verificação dessas hipóteses e resolução da questão indicada acima, ela está organizada em três capítulos, todos contando com considerações iniciais voltadas a expor ideias necessárias ao desvelamento da tradição histórica e preparatórias à compreensão do horizonte de sentido a ser construído hermeneuticamente acerca da temática, e um anexo em formato eletrônico. Estes capítulos, ainda, visam a contribuir para qualificar com fundamentos

jurídicos e esteio democrático a formação de gestores públicos, que devem estar atentos aos impactos multidimensionais da renúncia de receita constitucionalmente adequada para, por conta disso, poderem planejar e executar corretamente as políticas públicas com a eficiência, economicidade e probidade que se espera deles.

De antemão, compartilhando a afirmação de Leonel Pires Ohlweiler, adverte-se que “qualquer tentativa de conceituação não passará de um destaque, um colocar entre parênteses algumas manifestações, no caso, do fenômeno jurídico-administrativo”³. Portanto, trata-se de um recorte delimitado no tempo e no espaço, sem pretensão de definitividade, mas suficiente para permitir a análise pormenorizada do atual modelo previsto para a transparência na concessão de incentivos tributários que acarretam renúncia de receita tributária, tendo como cenário exploratório os Portais da Transparência dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul de 2014.

Especificamente, o primeiro capítulo dedica-se a compreender os institutos do incentivo tributário e da renúncia de receita tributária na tradição jurídica, com vistas a enfatizar a necessidade do controle da sua concessão a partir de um horizonte de sentido que os façam acontecer sob um modelo, não apenas legal, mas, efetivamente e essencialmente, constitucional. O segundo capítulo explicita que a gestão fiscal responsável é um dever jusconstitucional estatal para a boa administração pública e atua na legitimação da renúncia de receita tributária, permeando questões como *accountability* e a diferenciação entre deveres jusconstitucionais e fundamentais. Por fim, o terceiro capítulo aprofunda o tema da transparência, especialmente a fiscal, e apresenta pesquisa empírica sobre a (falta de) demonstração da renúncia de receita tributária pelos referidos Municípios gaúchos conforme o modelo previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, com o fito de apontar perspectivas e possibilidades para que esse ato torne-se constitucionalmente adequado e sirva de corolário à concretização do direito à boa administração pública. Os dados coletados nesta pesquisa empírica estão gravados em formato eletrônico no *compact disc recordable* que se encontra no anexo da Dissertação.

Sob esse enfoque, a pesquisa insere-se plenamente na temática de Direito Público e no âmbito da linha de pesquisa Hermenêutica, Constituição e Concretização de Direitos do Programa de Mestrado da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), encontrando

³ OHLWEILER, Leonel Pires. *Os (des)caminhos hermenêuticos do direito administrativo: historicidade e constitucionalização para a efetividade dos princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 24-25.

nos aportes da hermenêutica filosófica parte do seu embasamento teórico. Esta teoria⁴ busca dar sentido ao texto normativo, não através de uma mera reprodução do Direito, aplicável a todos os casos sem qualquer distinção, mas, a partir de cada caso concreto, de acordo com a sua singularidade e história envolvida. Desta forma, possibilita-se que a Constituição, enquanto norma fundante e norteadora de um ordenamento jurídico, seja aplicada a partir da conjugação desses horizontes, considerando a realidade social e histórica e as potencialidades e limitações de cada intérprete, exatamente como pretende a pesquisa.

Além disso, agrega-se a elaboração teórica de Têmis Limberger sobre cibertransparência⁵, termo cunhado a partir da conexão das ideias de *ciber* (relações em rede) à de transparência, para embasá-la. A teoria desenvolvida por essa autora baseia-se nas noções de *ciberciudadanía* e *ciudadanía.com* da obra homônima de Antonio-Enrique Pérez Luño⁶ e significa cumprir um dos substratos da boa administração pública, que é a transparência das ações estatais, corroborando para o combate à corrupção e o uso racional dos recursos públicos para a melhoria das prestações sociais, como preconizado pela Constituição da República de 1988, referencial que se buscou exprimir ao longo de toda a Dissertação.

A partir da articulação com o método fenomenológico-hermenêutico, em que a aproximação do sujeito (pesquisador) com o fenômeno, tal como ele “mostra-se a si mesmo”⁷, fundamenta-se na compreensão, na interpretação e na aplicação, o presente trabalho contará com pesquisa documental e bibliográfica, pois fará uso de fontes doutrinárias, jurisprudenciais e legislação relativas ao tema em apreço, bem como de pesquisa empírica. Permeando esse conjunto de técnicas empregadas, utilizou-se da análise de conteúdo projetada por Laurence Bardin⁸ para auxiliar na organização e diagnóstico dos resultados obtidos e na elaboração dos quadros sintéticos inseridos no último capítulo.

⁴ A sua origem está associada ao pensamento de Martin Heidegger (1889-1976), uma vez que, conforme Lenio Luiz Streck, com este filósofo “a hermenêutica deixa de ser normativa e passa a ser filosófica, onde a compreensão é entendida como estrutura ontológica do *Dasein* (ser-aí ou pre-sença)”. STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 170. Todavia, como o próprio Heidegger constata, o seu desenvolvimento se deu com Hans-Georg Gadamer (1900-2002). Conforme assinala Jean Grondim, “por mais que o empreendimento filosófico de um Gadamer teria sido impossível sem Heidegger, o Heidegger tardio não pôde deixar de constatar: ‘A ‘filosofia hermenêutica’ é coisa de Gadamer””. GRONDIM, Jean. *Introdução à hermenêutica filosófica*. São Leopoldo: Unisinos, 1999. p. 24.

⁵ LIMBERGER, Têmis. *Cibertransparência: informação pública em rede. A virtualidade e suas repercussões na realidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

⁶ PÉREZ LUÑO, Antonio-Henrique. *¿Ciberciudadaní@ o ciudadaní@.com?.* Barcelona: Gedisa, 2004.

⁷ Essa expressão é explicada por Heidegger: “O conceito fenomenológico de fenômeno designa, como o que se mostra, o ser do ente, seu sentido, suas modificações e derivados. E o mostrar-se não é um mostrar-se qualquer, nem também algo assim como o aparecer. O ser do ente é o que menos pode ser concebido como algo ‘atrás’ do qual ainda haveria algo que ‘não aparece’”. HEIDEGGER, Martin. *Ser e tempo*. Campinas: Unicamp; Petrópolis: Rio de Janeiro, 2012. §7c.

⁸ BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2016.

Quanto à pesquisa empírica, ocorrida no período de 20 de junho a 01 de setembro de 2017, que também será detalhada no último capítulo e cujos dados coletados poderão ser conferidos no anexo que acompanha a Dissertação, esta consistiu em duas etapas, correspondendo a primeira a uma consulta aos Portais da Transparência dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul, ano-base 2014, que são, em ordem decrescente: Porto Alegre, Caxias do Sul, Gravataí, Canoas, Santa Cruz do Sul, Novo Hamburgo, Passo Fundo, Rio Grande, São Leopoldo e Pelotas. Nesta etapa, foi verificada a existência de informações relativas à demonstração da renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários.

A segunda etapa, a partir do que foi constatado nos Portais da Transparência, constituiu-se no questionamento aos mesmos Municípios através dos seus Serviços de Informação ao Cidadão (SIC), para saber quais são as leis municipais em vigor que concedem incentivos tributários e por que as informações relativas aos efeitos da renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários não são divulgadas nos seus respectivos portais. O resultado revela o atual quadro de opacidade da renúncia de receita e é analisado pormenorizadamente.

Portanto, trata-se de uma pesquisa bibliográfica-documental e empírica em uma abordagem fenomenológica-hermenêutica, realizada no âmbito municipal e atrelada à transparência da renúncia de receita nos tributos de competência constitucional desse ente federativo (quais sejam o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Contribuição de Melhoria, Contribuição de Iluminação Pública e Taxas) decorrentes da concessão de incentivos e regulada pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. As demais renúncias, de ordem financeira e creditícia, como será explicado logo no primeiro capítulo, não serão tratadas nesta Dissertação, do mesmo modo que questões que envolvam despendimento de valores nas renúncias, tendo em vista que previamente à discussão sobre números faz-se necessário construir uma base teórica sobre o assunto, fundada no Direito Público, com ênfase na seara Constitucional, Administrativa, Tributária e Financeira.

Por conta, talvez, da falta de estudos científicos nesta temática, o debate sobre a renúncia de receita tributária ainda esteja em um plano bastante aleatório e pouco explorado, o que acaba prejudicando a sua investigação e controle. Isso também atinge a própria Administração Pública internamente, pois sem a sistematização teórica, gestores e técnicos ficam à mercê de uma orientação segura e sólida para empreenderem nesse campo. Em virtude disso, antes de se apontar números (e criticá-los) pretendeu-se construir um horizonte

de sentido para possibilitar a realização de um retrato teórico e empírico atualizado sobre ela. Por conseguinte, a partir do propugnado pelo círculo hermenêutico, pretende-se compreender os seus dados reunidos, perfazendo-se uma análise e interpretação destes, possibilitando, assim, uma nova compreensão do fenômeno e, conseqüentemente, uma nova proposta hermenêutica, repetindo-se o círculo.

Registra-se, também, a identificação pessoal do mestrando com esta matéria, pois na condição de servidor público, detentor do cargo de Procurador do Município, muito interessa avançar no conhecimento e desenvolvimento da pesquisa acerca da concessão de incentivos tributários e a renúncia de receita tributária, as formas de torná-la transparente e sua contribuição para a concretização do direito à boa administração pública. O conhecimento a ser adquirido contribuirá para o seu crescimento acadêmico e profissional, qualificando o exercício diário da sua função de defesa do interesse público.

Pelas razões apresentadas, depreende-se a contemporaneidade do tema e o quão necessário se faz trazê-lo à cena jurídica e compartilhar com a comunidade acadêmica a análise e resolução da questão pretendida nesta pesquisa. A compreensão que hermeneuticamente aqui se almeja erigir surge como uma possibilidade para a sistematização e enriquecimento dos estudos de transparência dos atos de renúncia de receita tributária praticados pela Administração Pública e poderá servir para identificar possíveis falhas na sua execução, a fim de que o gestor seja chamado a conformá-lo às exigências constitucionais, em um exercício de boa administração pública.

2 A CONCESSÃO DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS E A RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA

Este capítulo dedica-se a analisar a natureza e características do ato de concessão de incentivos por meio dos tributos⁹, origem de toda renúncia de receita tributária, exceção ao dever fundamental de pagar tributos, emitindo-se notas acerca da extrafiscalidade. Na sequência, busca-se o sentido da renúncia de receita tributária no direito brasileiro. Finaliza, indicando os mecanismos de controle de juridicidade dos atos de concessão de incentivos tributários que acarretam renúncia de receita tributária à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal e do propósito da Constituição da República de 1988.

2.1 Considerações Iniciais

Em de 04 de maio de 2000, com amparo no Capítulo II, do Título VI, da Constituição da República de 1988, foi editada a Lei Complementar nº 101, a Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta lei estabelece que a gestão das finanças públicas de todos os entes federados pressupõe a ação planejada e transparente de seus gestores, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas¹⁰. Nas palavras de Reinaldo Moreira Bruno, essa lei tem o propósito de evidenciar o compromisso e responsabilidade que todo gestor deve ter com o patrimônio público, “visando afastar a irresponsabilidade que campeia na gestão do dinheiro público, encerrando o processo de impunidade deste gestor, responsabilizando-o de forma adequada e suficientemente dura”¹¹, seja para reprimir lesões ao erário, seja para conduzir a concretização da boa administração pública.

⁹ Na acepção estabelecida pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 04 mar. 2018.

¹⁰ Em razão disso, José Nilo de Castro afirma que a finalidade da Lei de Responsabilidade Fiscal “é o equilíbrio das contas públicas, compreendendo, primordialmente, um código de conduta pública, no melhorar a administração, com responsabilidade, das contas públicas. É o compromisso com o planejamento, o orçamento, a execução orçamentária, os limites para a dívida, o endividamento e a fixação de outros limites para despesas com pessoal, metas e objetivos para controlar receitas e despesas, com mecanismos adicionais previstos na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e na Lei Orçamentária Anual – LOA, todos ancorados na Constituição da República. Extrai-se dela, LRF, a responsabilização institucional da entidade pública e a pessoal dos governantes”. CASTRO, José Nilo de. *Responsabilidade fiscal nos Municípios*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 31.

¹¹ BRUNO, Reinaldo Moreira. *Lei de responsabilidade fiscal e orçamento público municipal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008. p. 116.

Percebe-se nela a materialização da noção de *accountability* (que será mais bem desenvolvida no capítulo seguinte), dado o seu intuito de transformar o modelo de administrar o país, de punir administradores ímprobos e de tornar eficiente e transparente a gestão dos recursos públicos imprescindíveis à execução de políticas públicas que concretizam direitos fundamentais¹². Estas políticas públicas, em consonância com Celina Souza¹³, constituem uma área do conhecimento formada de quatro elementos, que são a política pública propriamente dita, a política (*politics*), a sociedade política (*polity*) e as instituições que a realizam, concretizando os seus objetivos e finalidades. Esses quatro elementos atuam de forma integrada, cada um possuindo um papel na articulação da política pública, a qual é um fenômeno complexo que “consiste em inúmeras decisões tomadas por muitos indivíduos e organizações no interior do próprio governo e que essas decisões são influenciadas por outros atores que operam interna e externamente no Estado”¹⁴, como acentuam Michael Howlett, M. Ramesh e Anthony Perl.

O estudo e análise deste fenômeno, em que é possível compreender por que determinadas decisões são tomadas pelo Estado e como isso impacta na vida dos cidadãos, bem como a formulação e implementação (e, também, revogação) de programas, ações, projetos e soluções de conflitos por esse mesmo ente, cujo governo é a sua mais importante instituição¹⁵, é realizada através de modelos teóricos. Esses modelos tentam demonstrar que a política pública é um produto elaborado por diversos atores, abrangente, com objetivos próprios e alcance para além do curto prazo, estando em constante movimento e renovação. Neste percurso destaca-se a primazia do papel do Estado, o qual detém a capacidade e recursos para institucionalizar as demandas apresentadas e conduzir da melhor maneira todo o processo de implementação até a sua avaliação.

¹² Conforme Rui Rogério Naschenveng Barbosa, “mais do que punir administradores públicos, pois há leis específicas que já tratam do assunto, a Lei de Responsabilidade Fiscal objetiva corrigir o rumo da administração pública, seja no âmbito dos Estados-membros, dos Municípios, como da própria União, bem como limitar os gastos às receitas, mediante a adoção das técnicas de planejamento governamental, organização, controle interno e externo e, finalmente, transparência das ações de governo em relação à população, ficando os administradores públicos obrigados a ser responsáveis no exercício de sua função e sujeitos a penalidades definidas em legislação própria, mas agora reforçadas pela Lei Complementar nº 101”. BARBOSA, Rui Rogério Naschenveng. Apresentação. In: CRUZ, Flavio da et al. (Coord.). *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. São Paulo: Atlas, 2012. p. X.

¹³ SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, Porto Alegre, ano 8, n. 16, p. 40, jul./dez. 2006.

¹⁴ HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. *Política pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 12.

¹⁵ SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, Porto Alegre, ano 8, n. 16, p. 22, jul./dez. 2006.

Dentre os modelos que se prestam para explicar a política pública, destaca-se o modelo do ciclo da política pública¹⁶. Ele é dinâmico e possibilita uma visão ampla acerca dela, pois mesmo sendo um processo multidimensional, pode ser investigado “isoladamente ou em termos de sua relação com cada um ou com todos os demais estágios do ciclo”¹⁷, tornando acessível e transparente esse processo para os atores envolvidos em cada estágio e facilitando o controle social e institucional.

Junto a isso, “permite examinar o papel interligado de todos os atores, ideias e instituições envolvidos na produção da política, e não apenas dos órgãos governamentais formalmente encarregados dessa tarefa”¹⁸. Possui cinco estágios, os quais estão vinculados à resolução dos problemas (ou demandas) apresentados pelos atores sociais ao Estado.

Neste diapasão, o reconhecimento de um problema trazido por esses atores ao Estado, de acordo com os já mencionados Michael Howlett, M. Ramesh e Anthony Perl¹⁹, corresponde ao estágio (i) da montagem da agenda. As propostas para a solução deste problema estabelecem o estágio (ii) da formulação da política e, uma vez escolhida a solução, atinge-se o estágio (iii) da tomada de decisão política. A efetivação da solução, a forma como o Estado vai efetivar a decisão política, conduz ao estágio (iv) da implementação. E, por fim, a verificação dos resultados dessa política conclui o ciclo com o estágio (v) da avaliação da política. Logo, ao permitir que cada estágio do ciclo possa ser identificado e analisado pormenorizadamente, o que garante o seu constante aperfeiçoamento, e que todo o universo da política pública participe do processo, este modelo indica as suas vantagens e pauta a sua funcionalidade ao definir o papel de cada ator na realização da política pública.

Ademais, para que possa cumprir seus objetivos, ser efetiva e concretizar os direitos dos cidadãos, a política pública deve estar adequada à realidade fiscal e financeira do Estado.

¹⁶ Os demais modelos são, segundo Celina Souza, o (i) modelo tipo da política pública, desenvolvido por Theodor Lowi e baseado na máxima de que a política pública faz a política; (ii) o modelo *garbage can* ou lata de lixo, elaborado por Cohen, March e Olsen, em que a definição de uma política pública ocorre como se a solução para o problema (a demanda trazida pelos atores sociais) estivesse numa lata de lixo; (iii) o modelo de múltiplos fluxos (*multiple streams model*); (iv) o modelo da coalização de defesa (*advocacy coalition*); (v) o modelo das arenas sociais em que a política pública é realizada a partir de empreendedores políticos ou de políticas públicas que estabelecem redes sociais para detectar o problema e colocá-lo na agenda pública; (vi) o modelo do “equilíbrio pontuado” (*punctuated equilibrium*) de Frank Baumgartner e Brian Jones. Somam-se a estes, os (vii) modelos influenciados pelo “novo gerencialismo público” e pelo “ajuste fiscal” em que a palavra de ordem é a busca pela eficiência nas políticas públicas, bem como tentativas de implementação de políticas públicas de caráter participativo. SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, Porto Alegre, ano 8, n. 16, p. 28-39, jul./dez. 2006.

¹⁷ HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. *Política pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 16.

¹⁸ HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. *Política pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 16.

¹⁹ HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. *Política pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 14-15.

Por essa razão, a responsabilidade na gestão fiscal deve se associar a ela, com o fito de aproximar cada vez mais a capacidade estatal de formulá-la e implementá-la de acordo com as efetivas disponibilidades de dispêndio de recursos públicos por parte do Estado. Entre outras formas de se atingir a responsabilidade na gestão fiscal preconizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal está a obediência aos limites e condições no que tange à renúncia de receita tributária decorrente da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária, matéria tratada com bastante acuidade e rigorismo no seu artigo 14²⁰.

Como será visto neste capítulo, a concessão de incentivos tributários que implicam renúncia de receita tributária enseja o ingresso de menos recursos nos cofres públicos. Se mal elaborada e realizada sem planejamento (por exemplo, veja-se o caso do Estado do Rio de Janeiro²¹), clareza e responsabilidade, pode causar danos à continuidade das aludidas políticas públicas, violando direitos fundamentais e, por consequência, desrespeitando a dignidade da pessoa humana. Desta forma, a fim de evitar-se a ocorrência desse tipo de situação e permitir-se o exercício do controle institucional (interno e externo) e cidadão na fiscalização de tais

²⁰ Lei de Responsabilidade Fiscal: “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”. BRASIL. *Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 maio 2017.

²¹ Emblemático é o primeiro parágrafo desta reportagem publicada em 18 de novembro de 2016 no Portal EBC (Empresa Brasil de Comunicação): “O Rio de Janeiro passa por uma crise financeira que afeta diretamente a oferta de serviços públicos no estado, o que causa reações por parte do funcionalismo nesta semana. Uma das medidas adotadas pelo governador Luiz Fernando Pezão é o polêmico aumento de 11% para 14% na contribuição previdenciária dos servidores, ao mesmo tempo em que pretende continuar com incentivos fiscais para que as empresas se estabeleçam no Rio de Janeiro. *No entanto, o governador admitiu não ter nenhum levantamento sobre o valor da renúncia fiscal dos últimos anos e nem sobre o real benefício que ela trouxe em termos de arrecadação*” (grifo nosso). OLIVEIRA, Cristiane. Crise no RJ: benefícios fiscais do governo são questionados; entenda. *Empresa Brasil de Comunicação*, Brasília, DF, 18 nov. 2016. Disponível em: <<http://www.ebc.com.br/noticias/economia/2016/11/entenda-polemica-dos-incentivos-fiscais-no-estado-do-rio-de-janeiro>>. Acesso em: 30 maio 2017.

atos, faz-se necessário perscrutar o sentido desse fenômeno administrativo, revisitando a tradição como condição de possibilidade para, apropriando-se dos seus atributos jurídicos, formular-se um juízo a seu respeito e um novo horizonte de sentido constitucionalmente adequado. Este aporte hermenêutico que rege a pesquisa

[...] possibilita explicitar a relação circular que predomina no conhecimento, bem como vislumbrar a dimensão argumentativa dos institutos jurídicos, exigindo uma atitude interpretativa dos conceitos e princípios que constituem o propósito normativo do Direito. No âmbito do Direito Administrativo, [...], é importante repensar a questão do sentido, compreendendo-se as relações entre cidadãos e a Administração Pública no horizonte de sentido da proximidade com a *práxis humana*, como existência, como *facticidade*. A relevância da concepção hermenêutica, deste modo, reside em criar as condições de possibilidade para o desvelamento da consciência histórica do Direito Administrativo, analisando a linguagem dogmática no nível de sua historicidade²². (grifo do autor).

Com estas considerações, passa-se ao desenvolvimento do capítulo.

2.2 A Natureza e Características da Concessão de Incentivos Tributários

A prestação do serviço público tem um custo. Por isso, José Casalta Nabais afirma que

[...] todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm, portanto, custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também têm custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento. Por conseguinte, não há direitos gratuitos, direitos de borla, uma vez que todos eles se nos apresentam como bens públicos em sentido estrito²³.

Esses custos são ainda maiores quando a sociedade está organizada em um Estado Social²⁴, como decorre do projeto constitucional brasileiro de 1988. As ações estatais de proteção, efetivação e garantia de direitos fundamentais, como saúde, educação, segurança, assistência e previdência social, a sua fiscalização e controle, tal como os efeitos que delas decorrem, típicos desse modelo de Estado, somente se concretizam mediante a disponibilidade de recursos do erário para honrá-las.

Os recursos em questão advêm majoritariamente do pagamento de tributos pelos cidadãos, contribuintes do Estado para o sucesso desse projeto. Desta forma, ao mesmo tempo

²² OHLWEILER, Leonel Pires. *Os (des)caminhos hermenêuticos do direito administrativo: historicidade e constitucionalização para a efetividade dos princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 6.

²³ CASALTA NABAIS, José. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista de Direito Público da Economia: RPDE*, Belo Horizonte, ano 5, n. 20, p. 164, out./dez. 2007.

²⁴ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 91.

que possuem direitos a prestações estatais, recai sobre eles o dever fundamental de pagar tributos. Destaca José Casalta Nabais que eles são o contributo de cada um para a manutenção e desenvolvimento da vida em sociedade fundada sob a forma de Estado²⁵. A exigência desse pagamento, como complementa Cristina Pauner Chulvi, “*constituye condición de vida para la comunidad porque hace posible el regular funcionamiento de los servicios estatales y el cumplimiento de las finalidades sociales que lleva a cabo el Estado*”²⁶ (grifo da autora). Ressalta a referida autora também, que, não obstante a imposição de essa prestação pecuniária gerar à sociedade uma privação da sua riqueza, ela permite que se desfrute de direitos que somente seriam possíveis mediante disponibilidade econômica²⁷, evidenciando, por esse viés, uma relação de causalidade entre ambos.

Por sua vez, como será adiante apresentado, os incentivos tributários são a exceção ao dever fundamental de pagar tributos. Tendo-o como fio condutor à compreensão do caráter excepcional dos incentivos tributários, deixando para o capítulo seguinte as reflexões acerca da teoria dos deveres fundamentais que melhor se adequam aos limites e objetivos da pesquisa, verifica-se nele a força motriz que impulsionou o desenvolvimento e consolidação institucional do Estado desde as suas origens²⁸.

Na atual configuração, viabilizando a existência do Estado Social e Democrático de Direito, o dever fundamental de pagar tributos, além da função clássica de sustentar e financiar a prestação do serviço público, também se apresenta como um dever de cidadania baseado na solidariedade social²⁹. Com esta concepção cidadã, agrega-se ao dever em tela novas funções, as quais, segundo Alessandro Mendes Cardoso, estão direcionadas aos “novos

²⁵ José Casalta Nabais afirma que o tributo é o “contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que não se possa falar num (pretenso) direito fundamental de não pagar impostos”. CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 679.

²⁶ CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 297.

²⁷ CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 297.

²⁸ Conforme CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 45-136; e, CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 25.

²⁹ Afirma Cristina Pauner Chulvi que “con la llegada del *Estado social e democrático de Derecho* se ha dotado de un contenido solidario el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos al emplearlo como instrumento al servicio de la política social y económica del Estado redistribuidor”. CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 70. Também: BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 94-99; e, CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 151.

objetivos constitucionais, de intervenção em setores da vida social e de instrumento de combate das desigualdades sociais e de redistribuição de renda”³⁰. Isto é, de promoção da dignidade da pessoa humana³¹, mediante a contribuição solidária de todos ao sustento do Estado.

Diga-se de passagem que esse compromisso solidário do cidadão com a manutenção do Estado não se extingue com o pagamento dos tributos. Não é só pagar por pagar e dar por encerrada a sua participação cívica. É pagar e exercer o controle e fiscalização da correta e proba utilização dos recursos arrecadados pelo fisco na prestação dos serviços públicos baseada no interesse da sociedade. Portanto, revela-se cada vez mais importante e essencial a transparência da Administração Pública, como forma de potencializar a informação pública sobre a gestão fiscal, horizonte de sentido que será construído ao longo da presente pesquisa.

Além disso, a solidariedade é um dos objetivos da República, como estabelece o artigo 3º, I, da Constituição brasileira, irradiando seus feitos sob esse dever que não consta expresso no seu texto³². Mas, assim como na vigente Constituição portuguesa, José Casalta Nabais aponta que ele pode ser verificado implicitamente em

[...] diversas disposições constitucionais que, por um lado, rejeitam um estado patrimonial sobretudo através da garantia dos direitos fundamentais dos indivíduos, mormente das suas liberdades económicas e da consagração do princípio do estado social e, por outro, apresentam os impostos como o suporte financeiro da colectividade³³.

Assim, todos devem colaborar para a viabilização e continuidade do Estado como instituição associativa da vida em comunidade. Tal colaboração, conforme o §1º do artigo 145 da Constituição, no caso de tributos não vinculados, como é o caso dos impostos, terá caráter

³⁰ CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 94.

³¹ Também: BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 94-99

³² No julgamento da ADI 2859, o Supremo Tribunal Federal assentou que: “[...] “5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/ 2001 de extrema significância nessa tarefa”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.859*. Requerente: Partido Trabalhista Brasileiro. Intimados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, Julgado em: 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>. Acesso em: 21 abr. 2018.

³³ CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 680.

pessoal e será graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte. Na sequência, o artigo 150, II, dispõe que todos aqueles contribuintes que se encontrem em situação equivalente deverão ter o mesmo tratamento no recolhimento dos seus impostos, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

No caso da concessão de incentivos tributários, em que é afastado esse dever fundamental, toda a sociedade divide o ônus do recolhimento dos tributos solidariamente, servindo a tributação para fins extrafiscais. Por conseguinte, e apresentando um dos argumentos que será desenvolvido ao longo do capítulo, o qual já fora apontado por Marciano Buffon em obra publicada em 2009, mas que ainda pende de efetivação no Brasil, esse tipo de concessão somente “será constitucionalmente legítima, se os objetivos visados forem justificáveis a partir da contemporânea ideia de solidariedade social”³⁴, o que obrigatoriamente redireciona a sua utilização para “alcançar algum objetivo previsto na constituição ou para concretizar direitos fundamentais”³⁵. Ou seja, dessa solidariedade social decorre a exigência de que a concessão em tela seja constitucionalmente adequada.

A partir dessas observações, sintéticas e necessárias à entronização do desvelamento histórico dos incentivos tributários, evidencia-se o ônus de recolher um tributo e o bônus da sua dispensa como atividades fiscais coexistentes ao longo da existência das organizações e instituições humanas que deram origem ao Estado como contemporaneamente se conhece. Charles Adams, neste sentido, destaca que “Athenian citizenship not only meant exemption from the poll tax, it also permitted the ownership of land. Only citizens could own land, and land was tax-exempt”³⁶. Em outra passagem afirma que o imperador romano Juliano, diferentemente dos outros imperadores no tocante à gestão dos recursos públicos e obtenção de renda, dispensou funcionários, reduziu taxas e cancelou incentivos tributários que não beneficiavam os pequenos produtores³⁷. Percebe-se, assim, que desde a antiguidade vigoram regras relativas à dispensa de fatos ou pessoas da incidência tributária.

³⁴ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 98.

³⁵ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 98.

³⁶ Tradução nossa: “a cidadania ateniense não só significava isenção do “poll tax” (espécie de imposto único cobrado por habitante), mas também permitia a propriedade da terra. Somente os cidadãos podiam possuir terra, e a terra era isenta de impostos”. ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2nd ed. Lanham: Mandison Books, 1999. p. 57.

³⁷ Conforme o referido autor: “the policies of Julian (A.D. 360) were an exception to the punitive methods used by other emperors to solve Rome's revenue problems. Julian's approach was extraordinary for any age. To reduce government spending he discharged masses of government workers. Tax rates were reduced, and most important, tax immunities, exemptions, and amnesties were cancelled, since these practices did not benefit the

Ressalte-se, todavia, que não significa dizer que todas essas situações possam ser caracterizadas como incentivos ou benefícios tributários na concepção que atualmente lhes é dada³⁸. O que hoje se concebe como tal, somente se aperfeiçoou após a Segunda Guerra Mundial³⁹ com o estabelecimento do Estado Social e Democrático de Direito.

No Brasil, quando se analisa a concessão de benefícios pela Fazenda Pública, a primeira consideração a ser trazida a lume diz respeito ao fato de que existem três tipos de benefícios reconhecidos pelo ordenamento jurídico brasileiro. De acordo com o artigo 165, §6º, da Constituição da República de 1988, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal poderão conceder benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia a terceiros. A Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu artigo 14, trata apenas da renúncia de receita originada da concessão dos incentivos ou benefícios tributários. Por essa razão, não serão objeto de estudo neste trabalho os demais benefícios, cuja importância não se desconhece, mas que fogem do escopo aqui pretendido.

Em segundo lugar, mister se faz apresentar a terminologia que é utilizada para nominar o instituto jurídico regulado pelo aludido dispositivo da Lei de Responsabilidade Fiscal, que é conhecido por diversos vocábulos, sendo alguns deles⁴⁰: o tradicional “benefícios fiscais”, seguido do também conhecido “incentivos fiscais”, passando por outros não tão usuais como “desoneração tributária”, “isenções”, “privilégios fiscais” e “alívio fiscal”⁴¹. Segundo Weder de Oliveira, nem sempre a escolha de um desses vocábulos é

small peasant farmer. Thousands of small tracts of land were sold to poor farmers”. Tradução nossa: “as políticas de Juliano (360 d.C) eram uma exceção aos métodos punitivos usados por outros imperadores para resolver os problemas de renda de Roma. O reinado de Juliano foi extraordinário. Para reduzir os gastos do governo ele dispensou massas de funcionários do governo. As taxas fiscais foram reduzidas e, o mais importante, as imunidades fiscais, isenções e anistias foram canceladas, uma vez que essas práticas não beneficiaram o pequeno fazendeiro. Milhares de pequenas extensões de terra foram vendidas a agricultores pobres”. ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2nd ed. Lanham: Mandison Books, 1999. p. 124.

³⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 126-131.

³⁹ HELLER, Jack; KAUFFMAN, Kenneth. M. *Incentivos fiscales para el desarrollo industrial*. Mexico: Centro de Estudios Monetarios Latino Americanos, 1965. p. 1-17.

⁴⁰ Uma das causas apontadas para existência dessa diversidade de vocábulos para designar o mesmo fenômeno jurídico é a falta de atenção dada pela doutrina ao tema em questão, o que provoca a ausência de uma sistematização da matéria e fixação de uma terminologia própria com caráter científico. Para Gilson Pacheco Bomfim, “o tema não tem recebido a atenção devida por parte da doutrina nacional, como se pode perceber facilmente pelo número reduzido de obras publicadas com essa temática. Tal fato tem contribuído para o tímido desenvolvimento da matéria, levando, muitas vezes, à utilização indiscriminada de termos com significados distintos e confusões terminológicas”. BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 60-62. No mesmo sentido: ABRAHAM, Marcus; SANTOS, Carlos Alberto C.; FRANCO, Fernando Raposo. As renúncias fiscais: um panorama introdutório. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDFFE*, Belo Horizonte, v. 5, n. 9, p. 9, mar./ago. 2016.

⁴¹ Catálogo meramente enumerativo e exemplificativo elaborado por Elcio Fiori Henriques. HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010. p. 28.

neutra, havendo ideias e significados distintos quando a expressão “benefício” é utilizada em detrimento de “incentivo”⁴².

Francisco Carlos Ribeiro de Almeida, primando pelo rigorismo terminológico e científico, afirma que a expressão benefícios fiscais não é sinônimo nem de benefícios e incentivos tributários, nem de benefícios financeiros e creditícios⁴³, pois, em matéria econômica, o termo “fiscal” é mais abrangente e envolve tanto questões relativas a receita quanto a despesa⁴⁴. Assim, tratam-se de institutos distintos que não se confundem, merecendo definição própria.

Seguindo essa mesma linha de entendimento, Gilson Pacheco Bomfim assevera que os benefícios e incentivos tributários são espécies de desonerações tributárias, e não se confundem ou se equivalem, sendo que

[...] é possível identificar os *incentivos tributários* como espécie de normas tributárias indutoras, que, cunhadas sob o influxo da doutrina da extrafiscalidade, estabelecem um tratamento tributário diferenciado entre os contribuintes, instituindo desonerações tributárias (exceções à regra geral de tributação), como forma de estimular os contribuintes a adotar determinadas condutas de interesse do Estado.
[...]

Os *benefícios tributários* também são criados por normas que estabelecem tratamento tributário diferenciado, instituindo exceções à regra geral de tributação. Contudo, essa espécie de desoneração tributária não visa estimular ou fomentar condutas dos contribuintes, mas sim aliviar a carga tributária ou mitigar situações adversas ou dificuldades enfrentadas por determinados contribuintes. São também conhecidos como alívios tributários ou ‘tax relief’⁴⁵. (grifo do autor).

Sobre as mesmas expressões, Weder de Oliveira atribui sentidos diametralmente opostos aos dados pelo autor acima. Para ele, o benefício teria um caráter de privilégio tributário, pois não é concedido a todos (“ação não isonômica”, nas suas palavras), ao passo que o incentivo carrega a ideia de ajuda estatal. Em virtude disso, a concessão de benefícios tributários exigiria um controle mais rígido do que a concessão de incentivos⁴⁶.

⁴² OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 926.

⁴³ Conforme Gilson Pacheco Bomfim, os benefícios financeiros, de forma sucinta, têm como principal característica “a criação de uma despesa ou dispêndio direto de recursos para o Estado”. Os benefícios creditícios, a seu turno, dizem respeito a perda de receita, a qual não decorre da “não aplicação da regra geral de tributação, característica inconfundível dos benefícios e incentivos tributários”. BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 61.

⁴⁴ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 32, n. 88, p. 28, abr./jun. 2001.

⁴⁵ BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 63-64.

⁴⁶ Assim, de acordo com o citado autor, “benefício suscita a ideia de certo privilégio, de ação não isonômica, que deve sempre ser devidamente justificada para ser legítima; incentivo lembra a noção de ajuda, auxílio à produção de algo de interesse público ou social, sendo dever estatal promovê-lo. Aquela ideia suscita

Por sua vez, o *caput* do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal⁴⁷ faz menção tanto a concessão de benefício quanto a incentivo tributário, o que indica que o legislador reconhece a diferença entre os termos e quis evitar a generalidade exposta no artigo 165, §6º, da Constituição da República de 1988. No entanto, o dispositivo não apresenta um conceito que permita extrair-se uma distinção legal entre ambos, apenas indica que possuem a mesma consequência: a renúncia de receita tributária. Em face disso, para além dessa questão ainda pendente de consenso na doutrina⁴⁸, mas visando à ordenação lógica do raciocínio pessoal que se pretende discutir e defender neste trabalho, optou-se em utilizar “incentivo tributário” como expressão padrão deste texto e, excepcionalmente, “benefício tributário”, naqueles sentidos propostos por Gilson Pacheco Bomfim.

Os incentivos tributários, então, constituem-se no conjunto de normas que determinam, “por meio de uma grande variedade de mecanismos, um tratamento tributário menos gravoso para os contribuintes beneficiados, acarretando um recolhimento menor de tributos”⁴⁹. E, considerando as normas constitucionais que regulam o sistema tributário nacional e o previsto no *caput* do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que dispõe serem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação, a regra é o dever fundamental de pagar tributos⁵⁰, o que torna a concessão de incentivos tributários um ato de natureza não ordinária na Administração Pública.

Nos dizeres de Weder de Oliveira, esse tipo de concessão “evoca também a ideia de algo excepcional, um benefício, uma situação financeira ou economicamente favorável que somente parte dos contribuintes do tributo obtém: aqueles detentores de determinados

sentimento de necessidade de controle mais rigoroso; esta, nem tanto”. OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 926.

⁴⁷ Lei de Responsabilidade Fiscal: “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: [...]” (grifo nosso). BRASIL. *Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 maio 2017.

⁴⁸ Reconhecendo a existência dessa imprecisão terminológica, Maren Guimarães Taborda e Cristiane Catarina Fagundes de Oliveira consideram essas expressões iguais, adotando-as sobre o aspecto teleológico. TABORDA, Maren Guimarães; OLIVEIRA, Cristiane Catarina Fagundes. Benefícios fiscais nos tributos municipais: discussão sobre casos controvertidos. *Revista da ESDM*, Porto Alegre, v. 1, n. 3, p. 131, 2016.

⁴⁹ HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010. p. 28.

⁵⁰ Neste sentido lecionam CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 185-187; BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 89-94; e, ABRAHAM, Marcus; SANTOS, Carlos Alberto C.; FRANCO, Fernando Raposo. As renúncias fiscais: um panorama introdutório. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDFFE*, Belo Horizonte, v. 5, n. 9, p. 10-11, mar./ago. 2016.

requisitos ou que cumpram certas condições”⁵¹. Portanto, os incentivos tributários, no atual modelo de Estado Social e Democrático de Direito sustentado pela arrecadação de tributos para fazer frente à realização das prestações sociais⁵², estarão sempre revestidos de um viés condicional e não geral, correspondendo àquilo que Stanley S. Surrey e Paul R. McDaniel denominam de “departures from the normal tax structure”⁵³.

Esse caráter de excepcionalidade dos incentivos tributários advém do mandamento insculpido a partir do disposto nos artigos 150, §6º, da Constituição da República de 1988 e 97 do Código Tributário Nacional, e significa que eles somente poderão ser concedidos mediante a edição de lei específica e exclusiva⁵⁴ federal, estadual, distrital ou municipal que regule esta matéria⁵⁵. Essa imposição visa a combater um péssimo hábito do legislador pátrio,

⁵¹ OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 864.

⁵² De acordo com Marciano Buffon “[...] à medida que transcorreu o tempo e ocorreu a evolução das formas estatais históricas, o fundamento ao dever de pagar tributos deixou de ser apenas o necessário financiamento que permitisse a subsistência do Estado e passou a ser um instrumento a serviço da política social e econômica do Estado redistribuidor. Enfim, o dever fundamental de pagar tributos, no âmbito de um Estado Democrático de Direito, corresponde a uma condição de possibilidade de existência desse próprio modelo de Estado. Isso se dá porque a realização dos direitos fundamentais de cunho social, econômico e cultural é requisito para o reconhecimento, num plano concreto, do denominado Estado, sendo que este não prescinde do cumprimento do referido dever fundamental”. BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 94.

⁵³ Tradução nossa: “desvios da estrutura normal do tributo”. Conforme estes autores, “tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure and are designed to favor a particular industry, activity, or class or persons. They take many forms, such as permanent exclusions from income, deductions, deferrals of tax liabilities, credits against tax, or special rates”. Isto é, “incentivos tributários ou subsídios tributários, são desvios da estrutura normal do tributo e destinam-se a favorecer uma determinada indústria, atividade, classe ou pessoas. Eles assumem muitas formas, tais como exclusões permanentes de renda, deduções, diferimentos de passivos tributários, créditos contra tributos ou taxas especiais. SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985. p. 3.

⁵⁴ BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 101.

⁵⁵ Por exemplo, o Supremo Tribunal Federal na ADI 3462 assim julgou: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI PARAENSE N. 6.489/2002. AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA PARA O PODER EXECUTIVO CONCEDER, POR REGULAMENTO, OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REMISSÃO E DA ANISTIA. PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI FORMAL. ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbítrio do Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, caput, da Constituição da República). [...]”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 3.462*. Requerente: Procurador Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Pará e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relatora: Ministra Cármen Lucia. Brasília, DF, Julgamento em: 15 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618979>>. Acesso em: 30 maio 2017.

Também no Recurso Extraordinário 403205: “[...]2. O Poder Público detém a faculdade de instituir benefícios fiscais, desde que observados determinados requisitos ou condições já definidos no texto constitucional e em legislação complementar. Precedentes do STF. [...]”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário nº 403.205*. Recorrente: Distribuidora Farmacêutica Panarello Ltda. Recorrido: Estado do Rio

incompatível com o regime republicano democrático, de incluir sorrateiramente em leis gerais, de natureza diversa da tributária, incentivos tributários⁵⁶. E, conseqüentemente, acaba por concretizar o princípio da legalidade específica⁵⁷, que traz no seu bojo a aludida exclusividade e especificidade da lei tributária como requisitos da lei concedente do incentivo.

A conjugação do estabelecido pelos citados dispositivos com os §§1º e 3º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal permitem enumerar a série de institutos, juridicamente distintos, em que a expressão “incentivos tributários” (e, quando for o caso, “benefícios tributários”) pode ser materializada, ou melhor, como ocorre a sua utilização pelas Administrações Públicas brasileiras. Tais institutos, de uma maneira ou de outra, produzem efeitos similares, quais sejam a redução, total ou parcial, do pagamento dos tributos por parte do contribuinte, enriquecendo-o e empobrecendo o Estado, e são os seguintes: anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota e/ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições.

Além desses, todas aquelas vantagens que corresponderem a tratamento diferenciado a uma parcela dos contribuintes, independentemente da designação que receberem, bem como as alterações das alíquotas dos impostos sobre a importação de produtos estrangeiros, a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e o cancelamento de débitos tributários cujo custo da cobrança seja superior ao

Grande do Sul. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, Julgamento em: 28 de março de 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261757>>. Acesso em: 30 maio 2017.

Igualmente, no Agravo Regimental no RE 414.249: “[...]1. Cabe ao Poder Legislativo autorizar a realização de despesas e a instituição de tributos, como expressão da vontade popular. Ainda que a autorização orçamentária para arrecadação de tributos não mais tenha vigência (‘princípio da anualidade’), a regra da legalidade tributária estrita não admite tributação sem representação democrática. Por outro lado, a regra da legalidade é extensível à concessão de benefícios fiscais, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição. Trata-se de salvaguarda à atividade legislativa, que poderia ser frustrada na hipótese de assunto de grande relevância ser tratado em texto de estatura ostensivamente menos relevante.[...]”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 414.249*. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: Companhia de Saneamento de Minas Gerais. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, Julgamento em: 31 de agosto de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616635>>. Acesso em: 30 maio 2017.

⁵⁶ BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 103.

⁵⁷ De acordo com Misabel Abreu Machado Derzi, o princípio da legalidade específica “objetivamente consagra: - a exclusividade da lei tributária para conceder quaisquer exonerações, subsídios e outros benefícios, redutores, extintivos ou excludentes do crédito tributário, com o que se evitam as improvisações e os oportunismos por meio dos quais, subrepticamente, certos grupos parlamentares introduziam favores em leis estranhas ao tema tributário, aprovados pelo silêncio ou desconhecimento da maioria; - a especificidade da lei tributária, vedando-se fórmulas indeterminadas ou delegantes de favores fiscais ao Poder Executivo”. DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia de receita. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 353, jan./jun. 2004.

seu efetivo valor, conforme os citados parágrafos do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, também podem ser caracterizados como incentivos ou benefícios tributários. Desta forma, o que se verifica do instituto em estudo é a sua múltipla aplicabilidade em inúmeras situações fáticas.

Em síntese, a partir destes apontamentos normativos, Weder de Oliveira afirma que é possível defini-lo tecnicamente da seguinte forma:

[...] norma tributária que alcance exclusivamente determinado grupo de contribuintes, constituindo exceção ao sistema de referência do tributo, e implique redução da arrecadação potencial da Fazenda Pública, bem como redução discriminada de tributo ou aumento da disponibilidade econômica do contribuinte, mediante (a) isenção, (b) anistia, (c) remissão, (d) crédito presumido, (e) redução de alíquotas, (f) redução de base de cálculo, (g) devolução total ou parcial de tributo, direta ou indireta, condicionada ou não, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros, (h) concessão de benefícios financeiros ou creditícios com base no tributo, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus, (i) qualquer outra sistemática tributária da qual resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do montante do crédito tributário devido⁵⁸.

A amplitude desse conceito, bem como a razão de assim ser, pode ser explicada pelo seu fundamento constitucional, que é promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (parte final do artigo 151, I, da Constituição da República de 1988). Este fundamento, que também é um dos objetivos da República Federativa do Brasil (incisos II e III do artigo 3º) e um dos princípios da ordem econômica, expresso no artigo 170, VII, haja vista que reduzir as desigualdades regionais e sociais é desenvolver o país, revela que a finalidade da concessão de incentivos tributários é estimular o crescimento e o progresso do país, seja em nível de política nacional, no caso da União, regional, dos Estados e do Distrito Federal, e local, por conta dos Municípios. Os incentivos tributários servem, então, como um instrumento do Estado para “estimular comportamentos das pessoas, que julgar de conveniência e desestimular outros, que decidir sejam prejudiciais à condução da política econômica e social adotada”⁵⁹, “com vistas a concretizar suas diretrizes constitucionalmente previstas”⁶⁰, permitindo-se dizer, afinal, que são um dos mecanismos de efetivação da intervenção estatal na economia e na sociedade.

A intervenção econômica é a intromissão coordenada por parte do Estado no *status quo* do mercado por intermédio de normas jurídicas, visando ao bem-estar coletivo através do

⁵⁸ OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 944-945.

⁵⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia de receita. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 346, jan./jun. 2004.

⁶⁰ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 218.

exercício de suas funções de fiscalização, incentivo e planejamento como previsto no *caput* do artigo 174 da Constituição da República de 1988. Verifica-se, a partir disso, a migração de um modelo de Estado passivo frente aos acontecimentos do mercado para um Estado ativamente agente da realidade, no sentido de viabilizar a atividade econômica e maximizar os resultados tanto privados como sociais que a economia pode trazer⁶¹.

Uma das formas mais evidentes e dinâmicas de o Estado intervir na economia é através da concessão de incentivos tributários, no que se convencionou chamar de intervenção sobre o domínio econômico. É assim denominada (e não intervenção no domínio econômico) porque se trata de uma intervenção indireta, constituindo-se em um regime de estímulos, limitações ou ordens de fazer ou não fazer por parte do Estado. Utilizando-se da classificação elaborada por Eros Roberto Grau⁶², o ato de conceder incentivos tributários constitui-se em uma intervenção sobre o domínio econômico por indução, cujas normas que a autorizam e a operacionalizam visam, conforme Marciano Buffon, a “atingir os mesmos fins que tradicionalmente buscava atingir tributando”⁶³. Também, em complemento, segundo Marcelo Guerra Martins, ao lado da precípua finalidade arrecadatória dos tributos, essas normas estão “vocacionadas a induzir comportamentos do que representar fonte substancial de receita”⁶⁴, sendo chamadas de extrafiscais⁶⁵, consistindo, conforme Casalta Nabais,

⁶¹ Este entendimento advém dos apontamentos feitos por Lucíola Maria de Aquino na obra *Autonomia Municipal e Desenvolvimento Econômico Local*. CABRAL, Lucíola Maria de Aquino. *Autonomia municipal e desenvolvimento econômico local*. São Paulo: Fiúza, 2013. p. 191-319.

⁶² Para este jurista a intervenção *no* e *sobre* o domínio econômico é uma “atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito (“domínio econômico”)” e se divide em três modalidades, que são: (i) intervenção por absorção ou participação; (ii) intervenção por direção; e, (iii) intervenção por indução. A primeira é o caso de intervenção no domínio econômico em que o Estado por absorção ou participação “desenvolve ação, então, como agente (sujeito) econômico”. As outras duas modalidades ocorrem quando o Estado intervém sobre o domínio econômico, seja por direção ou indução, agindo como regulador da(s) atividade(s), como é o caso da concessão de incentivos tributários. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 143-146.

⁶³ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 218.

⁶⁴ MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de receita como gasto tributário e a lei de responsabilidade fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, p. 56, set. 2012/fev. 2013.

⁶⁵ A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 142.348, decidiu que a concessão de incentivos tributário “traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A exigência constitucional de lei formal para a veiculação de isenções em matéria tributária atua como insuperável obstáculo à postulação da parte recorrente, eis que a extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo regimental em agravo de instrumento nº 142.348*. Agravante: SID Microeletrônica S.A. Agravada: União Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, Julgamento em: 02 de agosto de 1994. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=275285>>. Acesso em: 30 de maio 2017.

[...] no conjunto de normas que, embora formalmente integram o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente às despesas públicas⁶⁶.

Como exposto, o Estado, ao conceder incentivos tributários, desvirtua a tributação para o alcance de outra finalidade, que não é para abastecer os cofres públicos de dinheiro. Pelo contrário, como indica Ricardo Lobo Torres, para “obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem à mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do tesouro”⁶⁷, como, por exemplo, constranger ou obrigar comportamentos de pessoas e empresas, atrair investidores para determinado local do seu território em prol do desenvolvimento econômico, geração de postos de trabalho, desconcentração industrial e aumento da produção. O cumprimento dessas finalidades acarreta renúncia de receita, próximo objeto de estudo.

2.3 A Renúncia de Receita Tributária no Direito Brasileiro

Conforme já assentado, a regra é que o Estado arrecade recursos pecuniários para financiar as suas atividades, honrando com a execução dos seus compromissos constitucionais e legais com vistas à concretização do bem comum, o que, nas palavras de Marciano Buffon, nada mais é do que “a razão de existir do próprio Estado”⁶⁸. Esses recursos, recebidos e utilizados para cobrir as despesas estatais, são denominados de receita pública, que, por sua vez, corresponde a “entrada definitiva de dinheiro nos cofres públicos”⁶⁹.

Para Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior, alicerçado nas bases do Direito Financeiro, a receita pública corresponde “a entrada de dinheiro não sujeita à condição devolutiva ou a baixa patrimonial correspondente”⁷⁰, ou seja, é o dinheiro arrecadado pelo fisco que ingressa nos cofres públicos sem qualquer tipo de vinculação, a ser utilizado para fazer frente aos compromissos do Estado. Segundo esse autor, para ser considerada receita pública, essa entrada de dinheiro deve obedecer aos seguintes requisitos:

⁶⁶ CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 629.

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3, p. 135.

⁶⁸ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 217.

⁶⁹ BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de receita e a lei de responsabilidade fiscal. *A&C: Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 52, out./dez. 2004.

⁷⁰ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 54.

- a) integrar-se de modo permanente no patrimônio do Estado, pelo que as entradas com natureza transitória, como as decorrentes de fiança, não constituem receita pública;
- b) não estar sujeita esta integração a quaisquer condições de devolução, pelo que os ingressos provenientes de empréstimos não constituem receita pública;
- c) em decorrência da aludida integração, o patrimônio público deve ser acrescido de um elemento novo, e desse modo a venda de um bem não se inclui na noção de receita pública, eis que determinará uma baixa patrimonial correspondente à saída do bem.⁷¹

Além disso, a receita pública, nos termos do artigo 11 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, é constituída das receitas correntes e de capital⁷². No rol das receitas correntes está compreendida a receita tributária que é aquela resultante do lançamento, cobrança e arrecadação dos tributos pelo ente federado que possui competência constitucional para a sua instituição, correspondendo, por exemplo, no caso dos Municípios, foco desta pesquisa, ao Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Sobre Serviços – ISS, Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Contribuição de Melhoria, Contribuição de Iluminação Pública e Taxas⁷³. Será sobre essa receita que se operarão os efeitos da concessão de incentivos tributários, dando ensejo à caracterização da renúncia de receita tributária, uma vez que deixarão de serem cobrados e arrecadados tributos pelo ente tributante competente⁷⁴, “com o fim de atingir objetivos de ordem social, econômica ou

⁷¹ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 54.

⁷² Lei Federal que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, cujo artigo 11 assim estabelece:

“Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

§3º - O superávit do Orçamento Corrente resultante do balanceamento dos totais das receitas e despesas correntes, apurado na demonstração a que se refere o Anexo nº 1, não constituirá item de receita orçamentária.

§4º - A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema: [...]”. BRASIL. *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm>. Acesso em: 30 de maio 2017.

⁷³ No ano de 2002, através da Emenda Constitucional nº 39, fora introduzida no ordenamento jurídico pátrio a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Diante disso, como aponta Eduardo Sabbag “passou a vigor uma nova concepção classificatória dos tributos: a teoria hexapartida, dada a singularidade do tributo ora surgido, não confundível com as demais exações” (SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 400). Desta forma, por conta desta teoria, as espécies tributárias são: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios, as contribuições e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

⁷⁴ De acordo com Henrique Mello, “renunciar pressupõe competência. Quem renuncia assim o faz porque pode fazê-lo em razão de competência que, previamente, lhe fora atribuída para tanto, que é a contrapartida da renúncia. E, se de outra forma não quisesse deixar de exigir a receita sua por direito, não o faria. O ente

político-administrativa, objetivos estes diversos da natureza do tributo”⁷⁵, como mencionado anteriormente.

Diante deste panorama orçamentário-financeiro, em que o objetivo é arrecadar e recolher tributos, a renúncia à receita tributária “fere uma situação normal da estimativa [de receita] estampada na LDO e na LOA”⁷⁶, afeta a arrecadação, implicando, conseqüentemente, o ingresso de menos dinheiro nos cofres públicos. Constitui-se em uma nova despesa pública⁷⁷ (“ao menos no que tange aos respectivos efeitos”, como salienta Marcelo Guerra Martins⁷⁸), conhecida como despesa tributária ou gasto tributário (do inglês *tax expenditure*), pois

[...] o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica (art. 174, da Constituição Federal), em vez de intervir no cenário econômico ou social através de investimentos diretos – utilização de receitas previstas em orçamento, ou seja, despesas diretas –, decide atuar manejando o uso de renúncias tributárias⁷⁹.

Neste caso, utiliza-se o sistema de desonerações tributárias para se executar alternativamente uma política pública sem passar diretamente pelo orçamento⁸⁰. Ainda, segundo Elcio Fiori Henriques⁸¹, a expressão gasto tributário surgiu nos Estados Unidos em

tributante que renuncia a determinada arrecadação com o fim de possibilitar que o Estado realize uma intervenção econômica, somente pode assim proceder em razão de possuir competência tributária relativa à exação que decidiu não mais arrecadar”. MELLO, Henrique. Sobre o sistema tributário de referência para os gastos indiretos. *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 18, n. 99, p. 146, set./out. 2016.

⁷⁵ RIBEIRO, Deborah Fialho; VIEIRA, Virgínia Kirchmeyer. Renúncia de receita tributária na lei de responsabilidade fiscal. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 39, n. 2, p. 39, abr. 2001.

⁷⁶ CRUZ, Flavio da et al. (Coord.). *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. São Paulo: Atlas, 2012. p. 50.

⁷⁷ NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF*. Santiago de Chile: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), 2002. Disponível em: <<http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobregal.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2017. Também, CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 695.

⁷⁸ MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, p. 53, set. 2012/fev. 2013.

⁷⁹ MELLO, Henrique. Sobre o sistema tributário de referência para os gastos indiretos. *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 18, n. 99, p. 137 set./out. 2016.

⁸⁰ No mesmo sentido, Stanley S. Surrey e Paul R. McDaniel asseveram que “whatever their form, these departures from the normative tax structure represent government spending for favored activities or groups, effected through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance” (tradução nossa: “seja qual for a sua forma, esses desvios da estrutura normal do tributo representam despesas governamentais para atividades ou grupos favorecidos, efetuadas através do sistema tributário e não por meio de doações diretas, empréstimos ou outras formas de assistência governamental”). SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985. p. 3.

⁸¹ Descreve este autor que “o Congresso norte-americano criou uma comissão responsável pelo levantamento e análise de todos os valores “gastos” com benefícios fiscais no imposto de renda, coordenada pelo Professor HENRY AARON. O resultado foi a publicação no *Annual Report of the Secretary of the Treasury* em 1968 do primeiro “Orçamento de Gastos Tributários” (“Tax Expenditure Budget”) da história dos Estados Unidos. Foi nos trabalhos dessa comissão que STANLEY S. SURREY, à época Secretário-Assistente do Tesouro norte-americano, procedeu a uma análise detalhada dos benefícios fiscais que “erodiam” a receita pública. Nesse sentido, o autor adotou o termo “*tax expenditure*”, o qual pode ser traduzido literalmente como “despesa tributária” ou “gasto tributário”, para denominar as reduções de receita pública causadas pelos benefícios fiscais. (grifo do autor). HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010. p. 48-49.

1968, ano em que pela primeira vez foi publicado o *Tax Expenditure Budget*, isto é, o Orçamento de Gastos Tributários, e Stanley S. Surrey, Secretário-Assistente do Tesouro daquele país na época, passou a adotá-la para designar a renúncia de receita resultante da concessão de incentivos e benefícios tributários.

Em razão disso, o ato de renunciar a receita tributária constitui uma despesa (gasto indireto), a ser contabilizada e administrada pela Fazenda Pública no conjunto das demais despesas (gastos orçamentários diretos), visto que implica a execução de uma ação estatal a partir da concessão de incentivos ou benefícios tributários para o cumprimento de uma finalidade pública⁸². Assim,

[...] segundo a lógica do conceito, uma vez instituído um benefício fiscal, o qual gera uma perda de arrecadação para o Estado, cria-se imediatamente um “gasto virtual”, chamado de renúncia de receita ou gasto tributário, que corresponde à despesa pública que existiria caso o contribuinte tivesse efetuado o recolhimento integral do tributo e, posteriormente, o Estado houvesse efetuado uma transferência de recursos para o mesmo na proporção do valor renunciado pelo benefício fiscal⁸³.

Destacam Luiz Villela, Andrea Lemgruber e Michael Jorratt em estudo resultado de um trabalho conjunto do Banco Interamericano de Desenvolvimento e do Fundo Monetário Internacional, que

[...] los gastos tributarios constituyen una transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia. Ahora bien, idealmente, estas transferencias deberían perseguir en esencia cuatro objetivos: (i) mejorar la progresividad del sistema tributario; (ii) otorgar mayor eficiencia a la estructura tributaria; (iii) estimular el consumo de bienes estimados ‘meritorios’, e (iv) incentivar la inversión en ciertos sectores o regiones⁸⁴.

Na América Latina, como assinalam os autores do estudo acima, o Brasil foi o primeiro país a legislar sobre gastos tributários, tanto em nível constitucional como legal⁸⁵.

⁸² ABRAHAM, Marcus; SANTOS, Carlos Alberto C.; FRANCO, Fernando Raposo. As renúncias fiscais: um panorama introdutório. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDPE*, Belo Horizonte, v. 5, n. 9, p. 11, mar./ago. 2016.

⁸³ HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010. p. 53.

⁸⁴ VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. *Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación*. Documento de trabajo del BID # IDB-WP-131. [S.l.], Banco Interamericano de Desarrollo, Dic. 2009. (IDB working paper series, 131). Disponível em: <<http://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/4302/Los%20presupuestos%20de%20gastos%20tributarios.pdf%3bjsessionid=F6DA006B17B0F06DF027DBCD5AEB01BE?sequence=1>>. Acesso em: 30 maio 2017.

⁸⁵ De acordo com estes autores: “La carta magna de este país [Brasil] establece que el proyecto de ley presupuestaria será acompañado de un demostrativo regionalizado del efecto que sobre los ingresos y los gastos tendrán las exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia. Después de la Constitución, la Ley de Responsabilidad Fiscal, de 2000, introdujo mayor transparencia en la estimación de gastos tributarios, al establecer la necesidad de adoptar medidas de

Nessa esteira estão o artigo 165, §6º, da Constituição da República de 1988, e os artigos 4º, §2º, V, e 5º, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que exigem que os projetos de lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual estejam acompanhados do demonstrativo do efeito, sobre as receitas e despesas, dos gastos tributários, também, não esquecendo do artigo 14 que especificamente disciplina essa matéria.

Do mesmo modo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil para o exercício fiscal de 2018, na forma do relatório denominado Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – PLOA 2018, ratificando o disposto no artigo 89, §2º da Lei de Diretrizes Orçamentárias da União de 2012⁸⁶, adotou a seguinte definição oficial para gastos tributários:

[...] gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Os gastos tributários podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região⁸⁷.

No campo doutrinário brasileiro, encontram-se nos estudos de Ricardo Lobo Torres as primeiras análises acerca do gasto tributário no país⁸⁸. Para esse jurista,

[...] gastos tributários ou renúncias de receitas são mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda, etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc.)⁸⁹.

compensación fiscal cuando se proponga un nuevo gasto tributario, más allá de extender la obligación de la estimativa a estados y municipios”. VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. *Los presupuestos de gastos tributários: conceptos y desafios de implementación*. Documento de trabajo del BID # IDB-WP-131. [S.l.], Banco Interamericano de Desarrollo, Dic. 2009. (IDB working paper series, 131). Disponível em: <<http://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/4302/Los%20presupuestos%20de%20gastos%20tributarios.pdf%3bjsessionid=F6DA006B17B0F06DF027DBCD5AEB01BE?sequence=1>>.

Acesso em: 30 maio 2017.

⁸⁶ BRASIL. *Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011*. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato_2011-2014/2011/Lei/L12465.htm>. Acesso em: 30 maio 2017.

⁸⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (gastos tributários) - PLOA 2018*. Brasília, DF, ago. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf>>. Acesso em: 14 abr. 2018.

⁸⁸ Conforme NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14. da LRF*. Santiago de Chile: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), 2002. Disponível em: <<http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2017.

⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 194.

Ainda, para arrematar, de acordo com Elcio Fiori Henriques,

[...] juridicamente, o gasto tributário corresponde ao enunciado, estimativo ou limitativo, de natureza estritamente orçamentária, dos valores que deixaram de ser arrecadados pelo Estado em função de benefícios fiscais. Nesse sentido, não pode o referido conceito ser confundido com as subvenções, as quais representam movimentações efetivas de recursos orçamentários. Da mesma forma, o conceito de gasto tributário também não se confunde com o de ‘benefício fiscal’, na medida em que o primeiro conceito é tão somente o enunciado quantitativo dos efeitos financeiros acarretados pelo segundo⁹⁰. (grifo nosso).

Entretanto, essa ideia de gasto ou despesa tributária proveniente da concessão de incentivos tributários cunhada da concepção norte americana *tax expenditure* como exposta, não é admitida por Celso de Barros Correia Neto. Para esse autor, tudo isso não passa de uma metáfora fundada em uma contradição, pois não existe despesa propriamente dita. Aponta que, de fato, o que existe “é uma não arrecadação e, por conseguinte, uma não despesa. Não se tem o ato jurídico de dispêndio, que é elemento essencial desse conceito”⁹¹. O mesmo vale para a renúncia de receita, em que

[...] também não há estritamente renúncia alguma, nem de competência, nem de receita. Coerentemente com o que afirmamos no tocante a concessão de incentivos fiscais, devemos agora também reconhecer que não se tem, nas situações descritas como renúncia fiscal, qualquer sorte de abdicação à competência impositiva. A renúncia é antes (resultado de) seu exercício, ainda que para afastar total ou parcialmente a cobrança de certa exação. Só quem pode cobrar o tributo pode renunciá-lo. [...] Com efeito, o que o ato de renúncia fiscal pressupõe é apenas a competência tributária e a relação jurídica de sujeição que dela decorre. Mas a competência, já vimos, não é renunciada, antes exercida⁹².

Apesar dessas considerações, o autor não apresenta uma nova denominação para os fenômenos e, respeitada a sua posição, estes mostram-se adequados como condição de possibilidade para os sentidos que almejam dar. Esta discussão é válida e serve para demonstrar que as questões atinentes à renúncia de receita tributária vêm tomando posição e relevo na execução do orçamento público e na tomada de decisões dos gestores públicos por constituírem uma opção de política pública.

Levando isso em conta, a doutrina especializada mostra-se atenta na designação do seu sentido e alcance. Francisco Carlos Ribeiro de Almeida, por exemplo, compreende-a como um instituto de natureza político-governamental a ser utilizado pelo gestor público para

⁹⁰ HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010. p. 54.

⁹¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 155.

⁹² CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 155-156.

promover o desenvolvimento de determinado local⁹³. Nesta mesma linha, Marcos Nóbrega, ao conceituar o gasto tributário como a “abdição do Fisco de recolher o produto de tributos com o interesse de incentivar ou favorecer determinados setores, atividades, regiões ou agentes da economia”⁹⁴, assegura que essa prática é considerada renúncia de receita. Entende dessa forma porque nessa situação o “Fisco desiste, total ou parcialmente, de aplicar o regime impositivo geral, atendendo a reclamos superiores da política econômica ou social”⁹⁵. Portanto, para esses autores a renúncia de receita tributária está relacionada ao compromisso do Estado em criar condições para beneficiar contribuintes em prol do investimento e progresso que estes podem promover e atrair para certa região do território nacional.

Um pouco mais voltado à órbita tributária-financeira é o conceito elaborado por Carlos Valder do Nascimento, para quem a renúncia de receita tributária é “a desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para sua instituição”⁹⁶. Percebe-se que, para esse autor, ela está associada ao não exercício da competência tributária pelo ente federado.

Visualizando a renúncia de receita tributária como equivalente a incentivos tributários, José Nilo de Castro e Virgínia Kirchmeyer Vieira apregoam que esta “caracteriza-se como qualquer tipo de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária que implique a redução da receita arrecadada pelo Município”⁹⁷. Semelhante raciocínio é desenvolvido por José de Ribamar Caldas Furtado, que se manifesta no sentido de que a “renúncia de receita é o benefício fiscal concedido à pessoa física ou jurídica,

⁹³ O autor se manifesta nestes termos: “o ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as Funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal. Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de programas, projetos e atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geoeconômicas do país, ao desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e ao favorecimento de determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, DF, v. 32, n. 88, p. 54, abr./jun. 2001.

⁹⁴ NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF*. Santiago de Chile: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), 2002. Disponível em: <<http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2017.

⁹⁵ NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF*. Santiago de Chile: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), 2002. Disponível em: <<http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2017.

⁹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; Carlos Valder do Nascimento (Coord.). *Comentários a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 94.

⁹⁷ CASTRO, José Nilo de; VIEIRA, Virgínia Kirchmeyer. Loteamento – necessidade de verificar sua compatibilidade com a legislação urbanística – IPTU – cobrança regular em zona urbana – necessária verificação – isenção – renúncia de receita (parecer). *Revista Brasileira de Direito Municipal*, Belo Horizonte, v. 7, n. 20, p. 102, abr./jun. 2006.

consubstanciado em dispensa (ou redução) de pagamento de tributo ou multa, tratamento diferenciado ou auxílio em dinheiro (subsídio), por meio de lei específica”⁹⁸. Nesta perspectiva, a renúncia de receita tributária e o incentivo tributário são entendidos como expressões sinônimas.

O conceito legal de renúncia de receita tributária trazido pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no entanto, faz essa diferenciação entre renúncia e incentivo, conforme se verifica do teor do seu *caput*, e dos seus §§1º e 3º⁹⁹. Consta-se que, de acordo com o *caput* do artigo em questão, “o conceito de ‘renúncia de receita’ refere-se ao efeito financeiro da concessão de ‘benefícios fiscais’”¹⁰⁰. Assim, para esse dispositivo a renúncia de receita é uma decorrência da concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária. Já o incentivo ou benefício tributário está definido de forma bastante aberta e não exaustiva nos parágrafos citados e corresponde ao ato que dá origem e concretiza a renúncia de receita.

Diante disso, pode-se afirmar que a renúncia de receita tributária é o resultado do ato de concessão de incentivos ou benefícios de ordem tributária, originada de uma lei, em que a Fazenda Pública competente para a instituição do tributo fica autorizada a não arrecadá-lo, ensejando tal ato no ingresso de menos dinheiro nos seus cofres. É a “desistência do direito de cobrar um crédito tributário (na sua totalidade ou parcialmente)”¹⁰¹, que se concretiza através da concessão dos incentivos ou benefícios tributários.

Desta forma, incentivo ou benefício tributário e renúncia de receita são, respectivamente, causa, o estímulo, e consequência, a redução da receita, de um mesmo fenômeno tributário. Esta constatação, coadunando-se com o entendimento de Celso de

⁹⁸ FURTADO, José de Ribamar Caldas. O controle da renúncia de receita. *Interesse Público*. Sapucaia do Sul, v. 8, n. 39, p. 411, set./out. 2006.

⁹⁹ Lei de Responsabilidade Fiscal: “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: [...]”

§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. [...]

§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”. BRASIL. *Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 maio 2017.

¹⁰⁰ HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010. p. 141.

¹⁰¹ BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de receita e a lei de responsabilidade fiscal. *A&C: Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 63, out./dez. 2004.

Barros Correia Neto, representa o tributo ao avesso, haja vista que quaisquer que sejam os incentivos ou benefícios a serem concedidos, todos “resultam do exercício da competência tributária, assim como as regras que impõem o tributo, no entanto operam no sentido oposto ao destas: não obrigam o pagamento, determinam que não se pague ou que se pague menos”¹⁰², revelando o seu outro lado.

A renúncia de receita tributária, por implicar a diminuição da receita prevista para ser arrecadada pelo fisco, pode colocar em risco a saúde financeira da Fazenda Pública concedente do incentivo tributário. Esta insuficiência financeira traz como consequência possíveis prejuízos à infraestrutura social, econômica e política do Estado, redução do alcance e efetividade das políticas públicas e violação de direitos fundamentais, comprometendo a densificação da dignidade da pessoa humana. Assim, para ser válida e legítima deve se sujeitar ao controle de sua juridicidade pelo ordenamento jurídico brasileiro, o que significa submeter-se aos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Constituição da República de 1988, como será apresentado a seguir.

2.4 O Controle de Juridicidade da Concessão de Incentivos Tributários que Acarreta Renúncia de Receita Tributária

Apesar de a Constituição permitir a concessão de incentivos tributários nas condições assinaladas acima, até a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, no ano 2000, não havia no ordenamento jurídico brasileiro um regramento legal e formal que disciplinasse racionalmente esse ato, tão popular e frequente no cotidiano das Administrações Públicas brasileiras, e, conseqüentemente, que disciplinasse a renúncia de receita tributária que tal ato acarreta¹⁰³. A falta destas regras ocasionava “diversos problemas para a gestão responsável e planejada das finanças públicas”¹⁰⁴, pois a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, naquilo que acabou sendo chamado de “guerra fiscal”¹⁰⁵, concediam incentivos tributários

¹⁰² CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 24.

¹⁰³ Corroborando o exposto, Gilson Pacheco Bomfim assevera que “somente com o advento da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a concessão e o controle sobre esses incentivos foram intensificados e melhorados”. BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 116.

¹⁰⁴ HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010. p. 29.

¹⁰⁵ Utiliza-se para este termo o seguinte significado cunhado por Marcus Abraham, Carlos Alberto C. Santos e Fernando Raposo Franco: “expressão comumente utilizada para designar um fenômeno típico dos regimes federativos, em especial aqueles marcados por desigualdades econômicas internas, e que diz respeito às disputas travadas pelos entes federados pela atração de investimentos para os seus territórios, valendo-se, sobretudo, da oferta de benefícios fiscais e financeiros”. ABRAHAM, Marcus; SANTOS, Carlos Alberto C.;

despreocupados com qualquer planejamento e desprovidos de um adequado estudo técnico acerca das suas efetivas capacidades de suportarem a perda da arrecadação em decorrência da renúncia tributária.

Segundo Reinaldo Moreira Bruno e Ricardo Lobo Torres, “sem qualquer planejamento, sem análise de qualquer impacto sobre as finanças, sem atentar-se para as consequências¹⁰⁶” na gestão dos recursos públicos, foram concedidos “incentivos e isenções fiscais a mancheias, na convicção de que tais incentivos conduziram ao crescimento econômico”¹⁰⁷. Assim, a fim de evitar a repetição dessas situações e frear a abusividade na concessão descontrolada e despropositada de incentivos tributários que acarretavam mais perdas do que vantagens para as Fazendas Públicas, a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe “uma série de restrições para concedê-los, exigindo que os mesmos transitem pelo orçamento e, portanto, possam ser informados e, o que é mais importante, fiscalizados pela sociedade”¹⁰⁸. Estas restrições, aqui denominadas de mecanismos de controle de juridicidade do ato de concessão de incentivos tributários, assinala Adler Van Grisbach Wozikosky, objetivam que o gestor comprove não só a ausência de prejuízo, mas, acima de tudo, que demonstre que “a sociedade lucrará com a renúncia fiscal. Da mesma forma, pretende-se evitar e limitar as concessões irresponsáveis e politiqueiras de receita tributária”¹⁰⁹. Portanto, pode-se já afirmar que o controle da renúncia de receita tributária tem um compromisso com o interesse público e salvaguarda do erário.

Esses mecanismos que processam a renúncia de receita tributária com licitude estão previstos no artigo 14 da Lei Complementar em comento, garantindo-lhe validade e legitimidade perante a ordem jurídica nacional, e incidem inclusive sobre as chamadas concessões de incentivos tributários a “custo zero”¹¹⁰. O dispositivo em questão, como leciona Weder de Oliveira,

FRANCO, Fernando Raposo. As renúncias fiscais: um panorama introdutório. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDPE*, Belo Horizonte, v. 5, n. 9, p. 19, mar./ago. 2016.

¹⁰⁶ BRUNO, Reinaldo Moreira. *Lei de responsabilidade fiscal e orçamento público municipal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008. p. 149.

¹⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury et. al. (Coord.). *Lei de responsabilidade fiscal: 10 anos de vigência – questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 11.

¹⁰⁸ NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF*. Santiago de Chile: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), 2002. Disponível em: <<http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2017.

¹⁰⁹ WOCZIKOSKY, Adler Van Grisbach. Isenção tributária sob o prisma da lei de responsabilidade fiscal. *Revista do Instituto dos Advogados do Paraná*, Curitiba, n. 34, p. 261, jan./jun. 2006.

¹¹⁰ Segundo Elcio Fiori Henriques, os incentivos tributários a “custo zero” são aqueles “que não acarretam efetiva redução da arrecadação, uma vez que são instituídos para atender a pessoas físicas e jurídicas que ainda não são contribuintes dos tributos beneficiados”. HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil,

[...] assim como a Constituição (nos arts. 150, §6º, e 165, §6º), pretendeu tornar mais planejada e transparente a concessão de benefícios tributários, por meio de mecanismos de produção, divulgação e utilização de estudos técnicos, e processo de submissão das propostas a testes democráticos de relevância e oportunidade mais efetivos e participativos, implícitos na capacidade da proposta de obter, quando necessário, adesões a compensações orçamentárias ou tributárias requeridas para sua aprovação¹¹¹.

Destarte, por meio dessa regra, a concessão de incentivos tributários da qual decorra renúncia de receita tributária sujeita-se aos seguintes mecanismos de controle de juridicidade:

a) *estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes*: por estimativa do impacto orçamentário-financeiro, ensina José de Ribamar Caldas Furtado,

[...] deve-se entender a quantificação da queda na arrecadação de receitas, em valores aproximados, que resultará do implemento da renúncia (impacto financeiro), indicando-se a parte desse valor que já consta no orçamento em execução, bem como a origem dos recursos que irão ocorrer à diferença (impacto orçamentário), e ainda a forma como será compensada a redução de receita nos anos fiscais subsequentes¹¹².

b) *atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias*: decorrência lógica da exigência constitucional estabelecida no artigo 165, §2º, da Constituição da República de 1988, que determina que essa lei disporá sobre as alterações na legislação tributária, seara em que se inclui a concessão de incentivos tributários.

c) *satisfazer, pelo menos, uma das seguintes condições abaixo indicadas*:

2010, p. 147. É típico caso de concessões realizadas a empresas para a instalação de novos empreendimentos, que passarão a existir somente depois da concessão. Como jamais foi contribuinte, a Fazenda Pública não teria como estimar a renúncia de receita e, por isso, esta não precisaria ser comprovada. Entretanto, este argumento não tem prevalecido e o entendimento é que também nessas situações o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal deve ser observado e cumprido. Acerca disso, Weder de Oliveira esclarece que “no mundo real, no entanto, é de amplo conhecimento que leis dessa natureza são editadas sabendo-se de antemão quem são os potenciais interessados e quais são seus planos empresariais (ano de instalação e dimensão econômica). Muitas vezes, o elenco de benefícios tributários é ajustado aos interesses dos setores interessados em empreender na região. Portanto, quase sempre o Poder Executivo do ente federado dispõe de informações para estimar tanto a renúncia de receita quanto os efeitos do empreendimento sobre a economia do ente federado e sua arrecadação em geral, bem como as despesas necessárias à implantação do programa de incentivos (vislumbra-se a instalação e um distrito industrial). Assim, na maior parte dos casos de concessão de benefícios tributários como política pública de atração de empreendimentos é possível observar o mesmo rito aplicado aos demais projetos de lei concessivos de benefícios tributários. OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 923.

¹¹¹ OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 909.

¹¹² FURTADO, José de Ribamar Caldas. O controle da renúncia de receita. *Interesse Público*, Sapucaia do Sul, v. 8, n. 39, p. 414, set./out. 2006.

c.1) *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*: o cumprimento desse requisito, segundo Oscar Breno Stahnke, exigirá que os entes federados desenvolvam “um trabalho, indubitavelmente, mais técnico, muito mais preciso, cujo desdobramento implicará um absoluto comprometimento da administração na perseguição do cumprimento das metas, valorativamente, lançadas e identificadas no mencionado anexo à Lei de Diretrizes Orçamentárias”¹¹³.

c.2) *estar acompanhada de medidas de compensação, 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*: isto é, se ocorrer redução da receita de uma fonte, obrigatoriamente, terá que ser aumentada outra para compensar a perda, tudo através de lei.

Os dois primeiros mecanismos de controle acima (“a” e “b”) são de observância obrigatória pelo ente concedente do incentivo tributário, ao passo que a demonstração do terceiro mecanismo (“c”) poderá se dar “quando a proposta de concessão ou ampliação de incentivos é prévia e expressamente considerada na estimativa de receitas quando da elaboração ou apreciação do projeto de lei orçamentária anual”¹¹⁴ e/ou quando “concomitantemente à apresentação da proposta, deverão ser apresentadas medidas de compensação, caso em que a concessão somente entrará em vigor após serem implementadas essas medidas compensatórias”¹¹⁵.

Outrossim, convém ressaltar que desde 15 de dezembro de 2016 vigora no país o Novo Regime Fiscal, instituído pela Emenda Constitucional nº 95, que impôs um limite de gastos para a União para os próximos vinte anos. Afora as críticas que recaíram sobre a sua controversa e desnecessária instituição¹¹⁶, esse regime reforça tais mecanismos buscando

¹¹³ STAHNKE, Oscar Breno. Lei de responsabilidade fiscal: art. 14. Interpretação e considerações sobre a renúncia de receita, isenção de impostos, remissão, descontos, redução de multas, etc. Concessão de créditos. Vigência de leis editadas anteriormente. (Parecer nº 9.165). *Interesse Público*, São Paulo, v. 3, n. 11, p. 153, jul. 2001.

¹¹⁴ OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal*: direito, orçamento e finanças públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 852.

¹¹⁵ OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal*: direito, orçamento e finanças públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 852.

¹¹⁶ Para Cynara Monteiro Mariano, este Novo Regime Fiscal “pretende alcançar um equilíbrio fiscal pelo lado do corte do gasto, e não pelo investimento, o que é um grande equívoco” e, além disso, “independentemente das opções político-partidárias (e para além delas) [...] padece de legitimidade democrática, sendo ainda um projeto desastroso de solução de uma crise econômica, e aparentemente motivado para sabotar os avanços do país na implementação de um Estado de Bem Estar Social e de uma economia mais soberana e independente”. MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. *Revista de Investigações*

reproduzir o horizonte de sentido estabelecido pela Lei de Reponsabilidade Fiscal. Deste modo, forte nas disposições dos artigos 106 a 114, que foram inseridos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, enfatiza o controle da renúncia de receita tributária, reforça a necessidade da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro e prevê que proposições de concessões ou ampliação de incentivos tributários somente tramitarão depois de verificado que também são compatíveis com as suas regras.

A fiscalização da observância dos requisitos para perfectibilizar a renúncia de receita tributária, nos termos do artigo 70 e seguintes da Constituição da República de 1988 é do Poder Legislativo, através dos Tribunais de Contas, dos órgãos de controle interno do Poder Executivo proponente do incentivo tributário, e do Poder Judiciário quando provocado pelo Ministério Público por força dos artigos 127 e 129 do texto constitucional e do cidadão via ação popular. A sua inobservância caracteriza ato de improbidade administrativa tipificada nas condutas dos incisos VII e X do artigo 10, da Lei 8.429, de 02 de junho de 1992, com punição prevista no artigo 12, II, desta mesma lei. Poderão figurar como possíveis agentes ímprobos e sujeitos passivos em um eventual inquérito civil e posterior demanda judicial tanto o chefe do Poder Executivo¹¹⁷ que encaminhou e depois sancionou a lei (e medida provisória no caso do Presidente da República) concessiva do incentivo tributário desacompanhada das comprovações da renúncia de receita exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto os membros do Poder Legislativo¹¹⁸ que votaram e aprovaram a lei em questão.

Enfim, percebe-se que os incentivos tributários constituem-se no conjunto de normas específicas e exclusivas que proporcionam tratamento diferenciado a parte dos contribuintes,

Constitucionais, Curitiba, v. 4, n. 1, p. 274, jan./abr. 2017. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/rinc/article/view/50289/31682>>. Acesso em: 14 abr. 2018.

¹¹⁷ Conforme André Vitor de Freitas, “parece bastante clara a caracterização de tal ato de improbidade a partir do momento em que um Prefeito Municipal encaminha um projeto de lei para a Câmara Municipal tendo por objetivo a aprovação de lei que vise a concessão de incentivos ou benefícios fiscais da forma acima exposta, sem que tal projeto esteja acompanhado de explicações, fundamentações, planilhas e demonstrações cabais dos requisitos e condições exigidos pelo art. 14 da LRF”. FREITAS, André Vitor de. *A renúncia de receita tributária que caracteriza ato de improbidade administrativa lesiva ao erário*. São Paulo. Ministério Público do Estado de São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/cao_cidadania/Congresso/Congresso_Pat_Publico>. Acesso em: 20 maio 2017.

¹¹⁸ Os membros do Poder Legislativo são protagonistas do processo legislativo e fiscais dos atos do Poder Executivo. Desta forma, de acordo com André Vitor de Freitas, “pode-se perfeitamente afirmar que, ao analisarem, discutirem, debaterem e votarem projetos de lei nestas condições, aprovando-os, os Vereadores também ignoraram a exigência contida na LRF, ou dela fizeram “vistas grossas”, cabendo ser feita tal análise caso a caso, responsabilizando-os nos exatos termos do artigo 12, inciso III, da LIA, se restar caracterizada a negligência ou omissão deles no exercício de seus deveres”. FREITAS, André Vitor de. *A renúncia de receita tributária que caracteriza ato de improbidade administrativa lesiva ao erário*. São Paulo. Ministério Público do Estado de São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/cao_cidadania/Congresso/Congresso_Pat_Publico>. Acesso em: 20 maio 2017.

ou a apenas um deles, visando a reduzir ou excluir o seu dever de recolher tributos, implicando menor arrecadação pelo fisco. Não são vedados pelo ordenamento jurídico pátrio, desde que atendam ao disposto nos artigos 150, §6º, e 165, §6º, da Constituição da República de 1988. E por recaírem sobre a receita tributária, diminuindo a sua expectativa prevista na lei orçamentária, dão ensejo a renúncia de receita tributária, a qual está submetida às regras dos artigos 4º, V, 5º, II, e 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Todavia, em face dos novos paradigmas em que se encontra contemporaneamente estabelecida a Administração Pública, em que os fins do Estado não mais se sustentam e se confortam em “idealizações abstratas, formuladas por eventuais elites governantes, nem como alcançadas verdades contidas em empoeiradas cartilhas ideológicas, mas, simplesmente, como a *realização dos direitos das pessoas*”¹¹⁹ (grifo do autor), ao controle de juridicidade da concessão de incentivos tributários da qual decorra renúncia de receita tributária devem ser acrescidos os princípios da boa administração pública (objeto do próximo capítulo) preconizados pela Constituição de 1988, indispensáveis em todas as escolhas administrativas, a começar pela transparência. Esta nova consciência constitucional exige que o controle dos gastos públicos, independentemente da natureza direta ou indireta, não esteja atrelada somente a verificação e cumprimento de critérios de “equilíbrio fiscal e da possibilidade financeira, mas também da viabilidade de serem alcançados os objetivos sociais e econômicos pretendidos, da transparência e democratização, inclusive a partir da comparação entre as alternativas possíveis”¹²⁰.

Ou seja, consoante Têmis Limberger, “no exame da tomada de decisão administrativa [que concede incentivo tributário] deve ser avaliada mais do que a legalidade”¹²¹. Tal qual quando afirma Leonel Pires Ohlweiler que às escolhas administrativas impõe-se que sejam compreendidas “a partir do horizonte de sentido do Estado Democrático de Direito (arts. 1º e 3º da Constituição Federal), fundando-se no conjunto de direitos e garantias fundamentais dos cidadãos e a promoção do bem estar da comunidade”¹²². Logo, é preciso ir além dos mecanismos de ordem financeira e contábil previstos no artigo 14 da Lei

¹¹⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno: legitimidade, finalidade, eficiência, resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 14.

¹²⁰ ABRAHAM, Marcus; SANTOS, Carlos Alberto C.; FRANCO, Fernando Raposo. As renúncias fiscais: um panorama introdutório. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDPE*, Belo Horizonte, v. 5, n. 9, p. 19, mar./ago. 2016.

¹²¹ LIMBERGER, Têmis. Acesso a informação pública em rede: a construção da decisão adequada constitucionalmente. In: STRECK, Lenio Luiz et. al. (Org.). *Constituição, sistema sociais e hermenêutica: anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos - Mestrado e Doutorado*, n. 10. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 262.

¹²² OHLWEILER, Leonel Pires. *Os (des)caminhos hermenêuticos do direito administrativo: historicidade e constitucionalização para a efetividade dos princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 26.

de Responsabilidade Fiscal. É preciso dar fôlego, voz e vez aos princípios e direitos fundamentais que consubstanciam a boa administração pública no Estado Democrático de Direito, estabelecidos na Constituição da República de 1988.

Segundo Gilson Pacheco Bomfim, “tais princípios figuram como poderosas armas na luta contra a ambivalência e a insegurança, características da sociedade de risco”¹²³ em que atualmente se vive. Por conseguinte, a repercussão social, política, ambiental, urbanística e nos serviços públicos do ato de concessão de incentivos tributários deve ser conhecida e exigida como forma de ver na sua realização concretizados estes princípios, pois o impacto e alcance da renúncia de receita é multidimensional e não ocorre apenas no campo das finanças públicas. A partir desta concepção, compartilhando o entendimento de Têmis Limberger, “é possível viabilizar a melhoria das prestações sociais, que podem ser oferecidas à população, ou seja, concretizam-se direitos”¹²⁴ em prol da continuidade das políticas públicas e no combate à corrupção.

Nesta lógica, asseverar que o controle da concessão de incentivos tributários que implica renúncia de receita tributária sustenta-se e satisfaz-se apenas na análise da dimensão preconizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal é apequenar o instituto e não revelar a sua inteireza constitucional. É, em suma, afastar a sua juridicidade.

No novo constitucionalismo (aquele que emerge no Século XX), a ideia de supremacia da Constituição não a restringe a uma norma de garantia constitucional, trata-se de uma “norma diretiva fundamental”¹²⁵. Diante disso, ao enfatizar a importância da Constituição para a realização de políticas públicas, deve-se atentar para o fato de que a efetividade constitucional envolve múltiplos grupos de interesse que participam da formulação e da implementação dessas políticas¹²⁶, o que torna clara a exigência de

¹²³ BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 279.

¹²⁴ LIMBERGER, Têmis. Efetividade da gestão fiscal transparente: o valor da cultura constitucional. *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 10, n. 52, p. 75, nov./dez. 2008.

¹²⁵ Corroborando esse entendimento, Lenio Luiz Streck afirma que “com as Constituições democráticas do Século XX, outro aspecto assume lugar cimeiro: trata-se da circunstância de as Constituições serem erigidas à condição de norma diretiva fundamental, que se dirige aos poderes públicos e condiciona os particulares de tal maneira que se assegura a realização dos valores constitucionais (direitos sociais, direito à educação, à subsistência, à segurança, ao trabalho, etc.). A nova concepção de constitucionalidade une precisamente a ideia de Constituição como norma fundamental de garantia com a noção de constituição enquanto norma diretiva fundamental”. STRECK, Lenio Luiz. Os juizados especiais criminais à luz da jurisdição constitucional: a filtragem hermenêutica a partir da aplicação da técnica da nulidade parcial sem redução de texto. *Revista da EMERJ*, Rio de Janeiro, v.6, n.24, p. 110, 2003.

¹²⁶ Acerca do papel do Estado na implementação de políticas públicas, Celina Souza assevera que: “no processo de definição de políticas públicas, sociedades e Estados complexos como os constituídos no mundo moderno estão mais próximos da perspectiva teórica daqueles que defendem que existe uma “autonomia relativa do Estado”, o que faz com que o mesmo tenha um espaço próprio de atuação, embora permeável a influências externas e internas. [...] Essa autonomia relativa gera determinadas capacidades, as quais, por sua vez, criam

compatibilidade constitucional dos incentivos tributários, como também a demonstração de sua relevância como política pública para o cidadão.

Depreende-se, então, que, em virtude da complexidade da atual conjuntura política, “o fenômeno da aplicação do direito é muito mais rico do que a aplicação da lei como se entendia no positivismo jurídico”¹²⁷. Desta maneira, utilizar unicamente os mecanismos de controle da Lei de Responsabilidade Fiscal para verificar a juridicidade da concessão de incentivos tributários, por exemplo, limita a publicidade¹²⁸ do ato e favorece que o exercício da competência do gestor público de conceder esses incentivos não ocorra com a transparência que se espera, tornando-o inservível para caracterizá-lo como resultado legítimo e válido na concretização do direito à boa administração pública.

Sem um estudo prévio de impacto ambiental não se saberá se a instalação de determinado empreendimento, atraído para um território através da concessão de incentivos tributários que geraram renúncia de receita, será, de fato, ambientalmente vantajosa para a sociedade local. Da mesma forma, sem os devidos estudos e levantamentos técnicos para verificar se a Administração Pública está preparada, em termos de serviços de saúde, educação, saneamento, segurança e mobilidade urbana, para receber os cidadãos que tal empreendimento trará consigo, bem assim se ela conseguirá suportar esse custo, não se pode validar e legitimar a renúncia de receita tributária.

Então, afirmar que concessão de incentivos tributários que acarreta renúncia de receita é benéfica para a sociedade vai além da comprovação formal expressa em relatórios financeiros de que cumpre a referida Lei Complementar. Essa conduta não atende ao interesse público e a Constituição da República de 1988, devendo ser exigido do gestor público, em todas as esferas da federação, que “balize sua ação pautada pela implementação das políticas públicas, a partir dos preceitos constitucionais, a fim de realizar o *direito fundamental à boa administração* que possui o cidadão”¹²⁹ (grifo da autora), como afirma Têmis Limberger.

Nessa perspectiva, transpassar os limites da análise financeira e contábil da concessão de incentivos tributários objetiva contribuir para “ultrapassar os obstáculos que

as condições para a implementação de objetivos de políticas públicas. A margem dessa “autonomia” e o desenvolvimento dessas “capacidades” dependem, obviamente, de muitos fatores e dos diferentes momentos históricos de cada país”. SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, Porto Alegre, ano 8, n. 16, p. 28, jul./dez. 2006.

¹²⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno: legitimidade, finalidade, eficiência, resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 24.

¹²⁸ Publicidade e transparência não são sinônimos como será visto nos subtítulos 4.1 e 4.2 desta Dissertação.

¹²⁹ LIMBERGER, Têmis. Efetividade da gestão fiscal transparente: o valor da cultura constitucional. *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 10, n. 52, p. 76, nov./dez. 2008.

impedem o resgate das promessas da modernidade”¹³⁰ (concretização dos direitos fundamentais e sociais), afastando a instrumentalidade do direito e enfatizando sua dimensão social. Ademais, garantir a juridicidade dos atos que concedem incentivos tributários é contribuir para a transformação da *práxis* dos gestores públicos, que devem estar atentos aos impactos multidimensionais da renúncia de receita e, por conta disso, poderem planejar e executar corretamente as políticas públicas com a transparência que se espera deles.

Portanto, a concessão de incentivos tributários deve ser compreendida¹³¹ em conjunto com o aparato constitucional¹³² para construção de um novo horizonte de sentido¹³³ hermenêuticamente atrelado à salvaguarda do interesse público, da cidadania e dos direitos fundamentais. Sendo um ato administrativo, conclui Leonel Pires Ohlweiler, o seu sentido deve ser erigido “não apenas com as teorizações dogmáticas do instituto, típicas do modo de ser liberal, mas sobretudo refletidas com as bases do Estado Democrático, no qual a questão de legitimidade e dos direitos fundamentais assume a dianteira”¹³⁴.

Através da utilização dos mecanismos normativos de controle da renúncia de receita tributária apresentados, vislumbra-se um meio adequado de se garantir a validade e legitimidade do ato que concede incentivos tributários e uma forma de se evitar que a arrecadação das receitas previstas na lei orçamentária fique comprometida e prejudique a

¹³⁰ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 213.

¹³¹ A compreensão, de acordo com o pensamento de Hans-Georg Gadamer, é um processo constante e dinâmico, que ocorre em diversos “encontros”, reinterpretações e análises de um texto. Neste sentido, compreender é uma maneira de verificar uma série de possibilidades, a partir de um ponto, de um horizonte, haja vista que “aquele que não tem um horizonte é um homem que não vê suficientemente longe e que, por conseguinte, supervaloriza o que lhe está mais próximo. Ao contrário, ter horizontes significa não estar limitado ao que há de mais próximo, mas poder ver para além disso. Aquele que tem horizontes sabe valorizar corretamente o significado de todas as coisas que pertencem ao horizonte, no que concerne a proximidade e distância, grandeza e pequenez”. GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Petrópolis: Vozes, 1997. p. 400.

¹³² Reforçando este entendimento, Marcus Abraham, Carlos Alberto C. Santos e Fernando Raposo Franco afirmam que “as regras que instituem incentivos fiscais serão válidas se voltadas à promoção de finalidades constitucionalmente legítimas e fundadas em critérios de discriminação compatíveis com a Constituição, além de relevantes e congruentes em relação ao objetivo perseguido”. ABRAHAM, Marcus; SANTOS, Carlos Alberto C.; FRANCO, Fernando Raposo. As renúncias fiscais: um panorama introdutório. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDPE*, Belo Horizonte, v. 5, n. 9, p. 22, mar./ago. 2016.

¹³³ De acordo com Gadamer, o horizonte, ao passo que os sujeitos avançam em suas investigações, também se modifica, pois no ato de interpretação há contínuas reformulações, uma vez que novos significados são evidenciados, outros se transformam. Neste sentido, “o horizonte do presente não se forma, pois, à margem do passado. Nem mesmo existe um horizonte do presente por si mesmo, assim como não existem horizontes históricos a serem ganhos. Antes, compreender é sempre o processo de fusão desses horizontes presumivelmente dados por si mesmos” (GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Petrópolis: Vozes, 1997. p. 377). Assim, o ato de interpretar nunca é fechado em si mesmo, porque o ato de interpretação é influenciado tanto pelos efeitos históricos quanto por uma “consciência hermenêutica”, disposta à alteridade do texto. Portanto, o deslocamento compreensivo para o lugar do outro requer não apenas “colocar-se no lugar do outro”, é necessário dialogar.

¹³⁴ OHLWEILER, Leonel Pires. *Os (des)caminhos hermenêuticos do direito administrativo: historicidade e constitucionalização para a efetividade dos princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 371.

continuidade das políticas públicas. Nos moldes do sentido aqui proposto, a concessão de incentivos tributários poderá atingir a sua finalidade constitucional de promover o desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país em um ambiente de gestão fiscal responsável, próximo objeto de estudo.

3 A GESTÃO FISCAL RESPONSÁVEL E A BOA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA LEGITIMAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA

Neste capítulo analisa-se a gestão fiscal responsável e a boa administração pública como condições de possibilidade à sustentação do Estado Democrático de Direito. Objetivando atingir essa pretensão, discute-se a gestão fiscal responsável e os seus fundamentos constitucionais. Na sequência, busca-se compreender a boa administração pública, como um princípio geral, um direito do cidadão e dever do Estado. Por fim, integram-se os conteúdos até então apresentados para conceber a gestão fiscal responsável como um dever jusconstitucional estatal que serve de substrato à concretização do direito à boa administração pública na legitimação da renúncia de receita tributária.

Para encontrar (ou dar) o sentido aqui proposto, o “horizonte correto”¹³⁵ assim considerado pela hermenêutica filosófica, em que se estabeleceram as ideias, conceitos e princípios de responsabilidade fiscal faz-se necessário, primeiramente, recorrer ao horizonte do passado, “do qual vive toda vida humana e que está aí sob a forma da tradição”¹³⁶. O passado, conforme Gadamer, não é uma realidade alheia ao horizonte do presente, uma vez que o intérprete também está sujeito aos efeitos desse passado, razão pela qual “todos [os horizontes] juntos formam esse grande horizonte que se move a partir de dentro [...] que supera tanto a particularidade própria como a do outro”¹³⁷. Desta forma, o cumprimento dos objetivos deste capítulo passa previamente pelo desvelamento do contexto histórico, político e social que desencadeou a implantação desse modelo de gestão responsável das finanças públicas nos demais Estados e que foi absorvido pelas autoridades brasileiras no fim do século passado e adotado explicitamente no Brasil a partir do ano 2000.

3.1 Considerações Iniciais

Como estabelecido no capítulo anterior, a concessão de incentivos tributários não está vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro, mas, em virtude da renúncia de receita tributária que acarreta, deve se submeter ao controle da Lei de Responsabilidade Fiscal. Também, ficou assentado que o artigo 14 daquela lei regula detalhadamente a renúncia de receita decorrente

¹³⁵ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Petrópolis: Vozes, 1997. p. 373.

¹³⁶ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Petrópolis: Vozes, 1997. p. 375.

¹³⁷ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Petrópolis: Vozes, 1997. p. 375.

desse ato, estabelecendo critérios que devem ser obrigatoriamente seguidos pelo gestor público quando ocorrer a concessão ou ampliação desses incentivos. Todavia, visando à salvaguarda do interesse público, da cidadania e dos direitos fundamentais, apontou-se que a renúncia de receita tributária também está sujeita ao crivo da Constituição da República de 1988. É a junção desses elementos que a legitima no ordenamento jurídico brasileiro, a qual somente será factível se inserida em um ambiente de gestão fiscal responsável, esteio da boa administração.

A assunção da responsabilidade fiscal na gestão das contas públicas tem o seu nascedouro como forma de superação das crises do Estado contemporâneo surgidas após a Segunda Guerra Mundial¹³⁸. Estas crises vão redefinir o conceito da “instituição político-jurídica central da modernidade, o Estado”¹³⁹ e são elementos de um mesmo conjunto, que, para Bolzan de Moraes, não necessariamente conduzirão ao seu fim ou perecimento.

Utilizando-se da classificação desenvolvida por esse autor, as crises do Estado contemporâneo¹⁴⁰ são de ordem conceitual, estrutural, constitucional, funcional e política¹⁴¹. Como crise conceitual o autor identifica aquela que analisa a corrosão do conceito e conteúdo tradicionais do poder soberano do Estado frente “às novas circunstâncias históricas impostas pelas mutações por que passaram os Estados, bem como pelos novos laços que os unem nas relações interestatais, entre outras circunstâncias que lhe são inerentes”¹⁴². Entende que a atual complexidade que ronda as relações em que estão inseridos o Estado e a sociedade tornou obsoleta a noção do seu poder absoluto, o que Jacques Chevallier completa, sinteticamente, afirmando que

[...] a globalização exerce um efeito dissolutivo sobre a soberania estatal de três maneiras diferentes: primeiro, ela reduz a margem de liberdade dos Estados, levando-os a se curvar, de bom ou mau grado, às exigências de uma ordem

¹³⁸ Segundo Diogo de Figueiredo Moreira Neto, “essas crises e as conseqüentes mudanças exigidas pelas circunstâncias que marcariam o fim das variedades hegemônicas, belicistas e providencialistas do modelo estatal do século XX; todas anacrônicas, falidas e esgotadas, [decorreram] sobretudo, pela impossibilidade de o Estado seguir capitaneando, quando não ditando, como se pretendeu nas variedades socialistas, o processo de desenvolvimento. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a lei de responsabilidade fiscal: finanças públicas democráticas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 75.

¹³⁹ MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 25.

¹⁴⁰ Conforme definido por Jose Luis Bolzan de Moraes, o termo “contemporâneo” significa “as questões que envolvem o Estado nos dias atuais”, diferenciando-se do termo “Contemporâneo” que “possui um caráter finalístico vinculado à ideia de função social” MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 16.

¹⁴¹ MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 25-81.

¹⁴² MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 26.

transnacional que os ultrapassa e nas quais se inscrevem doravante as suas ações; em seguida, ela favorece o aumento de poderio de novos atores, que põem fim ao monopólio tradicional detido pelos Estados nas relações internacionais e com os quais esses são obrigados a se compor; enfim, ela impõe a constituição de entidades mais amplas, fazendo romper o quadro demasiado exíguo do Estado-Nação¹⁴³.

Em relação à crise estrutural, esta diz respeito aos fundamentos que conduziram a formulação do modelo de Estado Social em detrimento do Estado Mínimo, e as crises (fiscal, ideológica e filosófica) que o assolam. Essas crises suscitam a necessidade de reconstrução do seu sentido com vistas à concretização dos seus objetivos em um mundo cada vez mais complexo e global.

A crise constitucional vem a ser as próprias investidas que visam a fragilizar a Constituição, baseadas no “processo de desconstitucionalização promovido pelo dito neoliberalismo, além de se ver constrangida, muitas vezes, pelo descompasso entre as promessas que contempla, a vontade política e as condições econômicas para a sua realização¹⁴⁴. Por sua vez, a crise funcional corresponde à “perda da centralidade e exclusividade da figura do Estado”¹⁴⁵ para “outros setores – semipúblicos, privados, marginais; nacionais, locais, regionais, internacionais, supranacionais etc.”¹⁴⁶. Isso significa, consoante Georg Sorensen, que “el Estado sigue siendo la forma dominante de la organización política universal, pero se lo desafía desde ámbitos muy distintos, incluidos las fuerzas mercantiles globales, las instituciones internacionales y los movimientos populares”¹⁴⁷.

A crise política (e da representação) refere-se à incapacidade da democracia representativa de atender todas as necessidades sociais, o que “conduz a tentativas de esvaziá-la como lugar adequado ao jogo da política, a tentativas de fantochizá-la – tornando-a apenas um estereótipo formal pela ausência de alternativas reais de escolha –”¹⁴⁸. Todavia, não há que se esquecer, consoante García-Pelayo, que somente o regime democrático, com seus prós e contras e muito esforço, consegue manter vívidos os valores que tornam uma sociedade desenvolvida. Ele acentua que “apenas sobre o regime democrático se pode construir um verdadeiro e eficaz Estado Social. Todos os demais não passam de um Polizeistaat, um

¹⁴³ CHEVALLIER, Jacques. *O estado pós-moderno*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 38.

¹⁴⁴ MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 53.

¹⁴⁵ MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 56.

¹⁴⁶ MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 57.

¹⁴⁷ SORENSEN, Georg. *La transformación del Estado: más allá del mito del repliegue*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010. p. 41.

¹⁴⁸ MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 71.

regresso ao despotismo mais ou menos ilustrado, adaptado às exigências do tempo presente”¹⁴⁹, tornando imperiosa a sua existência (sempre e cada vez mais) fortalecida para evitar as tensões que possam esvaziá-la, como referido acima.

Percebe-se que o poder e a força de comando conhecidas no Estado moderno volatizaram-se na contemporaneidade. A globalização, “fenômeno multifacetado com dimensões econômicas, sociais, políticas, culturais, religiosas e jurídicas interligadas de modo complexo”¹⁵⁰, não lhe fulminou, mas lhe impôs ajustes e transformações, a começar pela tentativa de superação da crise que, de acordo com Bolzan de Moraes, “parece estar por trás de todas”¹⁵¹ as outras, que é crise fiscal-financeira do Estado, componente da sua crise estrutural.

Esta crise, aponta Diogo de Figueiredo Moreira Neto, foi provocada pelos custos de sustentação dos “modelos gastadores de Estado, ainda dominantes, mas já declinantes, do Bem-Estar e Socialistas”¹⁵². A manutenção desses modelos a partir da Segunda Guerra Mundial, assinala o referido autor, conduziu os Estados a uma situação de insolvência pública¹⁵³ obrigando-os a revisar o modelo keynesiano de desenvolvimento e dar início a um processo de ajuste fiscal voltado à retomada do equilíbrio das contas públicas e à outorga de responsabilidade fiscal aos gestores públicos. Isso ocorreu através da edição de rígidas normas de finanças públicas exigindo transparência, austeridade no controle orçamentário e prudência na execução de gastos públicos no interior dos países. A primeira iniciativa advém dos Estados Unidos a partir de tentativas instauradas em 1979, mas que lograram êxito de 1985 a 1990. Essa iniciativa espalhou-se por diversos países e serviu de inspiração para o governo brasileiro, como será apresentado a partir de agora.

Partindo da análise dos caminhos da política fiscal do Brasil empreendida por Francisco Luiz C. Lopreato, verifica-se que

[...] a Constituição de 1988, na contramão do mundo liberal de Thatcher, buscou consolidar a ação do Estado de bem-estar social e reconstruir o débil equilíbrio federativo herdado do período militar. Os esforços concentraram-se nas questões social e revisão do sistema de partilha das receitas tributárias, bem como no redesenho da proposta orçamentária, dando continuidade às mudanças institucionais decorrentes do fim do orçamento monetário e da conta-movimento. Não houve, no

¹⁴⁹ GARCIA-PELAYO, Manuel. *As transformações do Estado contemporâneo*. Forense: Rio de Janeiro, 2009. p. 40.

¹⁵⁰ SANTOS, Boaventura de Souza. *A globalização e as ciências sociais*. São Paulo: Cortez, 2002. p. 26.

¹⁵¹ MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 42.

¹⁵² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a lei de responsabilidade fiscal: finanças públicas democráticas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 73.

¹⁵³ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a lei de responsabilidade fiscal: finanças públicas democráticas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 75-81.

entanto, avanços na definição de regras de controle do déficit público, tampouco um posicionamento favorável à revisão da presença do Estado em setores-chave da economia. A falta de um poder hegemônico restringiu o debate aos pontos de maior consenso, deixando de lado alterações na orientação da política fiscal e mudanças estruturais no aparelho estatal¹⁵⁴.

Nota-se que mesmo a Constituição da República de 1988¹⁵⁵ contando com normas fiscais, a ausência de operacionalidade técnica dessas normas que regulamentassem o modelo político-administrativo de gestão das finanças dos entes federados por ela estabelecido permitiu que, após a sua promulgação, inúmeros desmandos e abusos contra o patrimônio público fossem cometidos e noticiados em rede nacional. Esse quadro fático também foi verificado por Cármen Lúcia Antunes Rocha, possibilitando-lhe certificar a sua existência e inovação através da guerra fiscal entre os Estados-membros, ao mesmo tempo que o descaso com o dinheiro público em obras faraônicas e a corrupção persistiram e os serviços públicos não melhoraram¹⁵⁶.

Os cidadãos brasileiros não suportavam tamanha desordem na condução dos recursos públicos e a impunidade¹⁵⁷ que rondava e beneficiava os agentes políticos e administradores que finalizavam seus mandatos, deixando os cofres públicos arruinados e a saúde financeira das Fazendas Municipais, Estaduais e Federal completamente comprometida por décadas¹⁵⁸. Era preciso uma mudança no paradigma da gestão dos recursos que a sociedade confiava ao

¹⁵⁴ LOPREATO, Francisco Luiz C. *Caminhos da política fiscal do Brasil*. São Paulo: UNESP, 2013. p. 166-167.

¹⁵⁵ Reinaldo Moreira Bruno assevera que “a execução orçamentária, nos termos constitucionais e mesmo da legislação infraconstitucional, deveria ser objeto de controle interno, que nunca funcionou ou sequer foi colocado em prática”. BRUNO, Reinaldo Moreira. *Lei de responsabilidade fiscal e orçamento público municipal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008. p. 119.

¹⁵⁶ Nas palavras da autora: “os abusos continuaram a ocorrer, mesmo após o advento daquela lei fundamental, inclusive inovando-se com a chamada ‘guerra fiscal’ entre os estados-membros da Federação, o que não tem sustentação jurídico-constitucional, mas tem nítida ocorrência nos últimos anos. As obras ditas faraônicas não cessaram, a corrupção não tem diminuído nos governos, o povo não tem sido mais bem servido com o seu dinheiro”. ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Improbidade administrativa e controle das finanças públicas*. *BDA - Boletim de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 16, n. 12, p. 924, dez. 2000.

¹⁵⁷ No mesmo sentido Diogo de Figueiredo Moreira Neto destaca que nesta época “reinava uma quase total irresponsabilidade substantiva na gestão de dinheiros públicos, e por mais desviada, imprudente e arriscada que fosse, os atos quase sempre restavam impunes”. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a lei de responsabilidade fiscal: finanças públicas democráticas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 52.

¹⁵⁸ Corroborando com esta afirmação, Reinaldo Moreira Bruno afirma que “é importante salientar-se que seriedade e responsabilidade com o dinheiro público não são da tradição brasileira, assim como probidade, que tem profundas ligações com estes dois aspectos tão importantes para a gestão da coisa pública. [...] Observe-se pois, a reafirmação do já constatado, de que a seriedade e austeridade na gestão da coisa pública não são artigos levados em conta pelos governantes ou seus pretendentes, eis que acabam por tornar impopular o governo. [...] Apesar da existência de uma legislação bastante razoável como já mencionada, a tônica da administração financeira das três esferas, é do desrespeito e afronta através de subterfúgios, descontrole e inércia dos poderes e da fiscalização”. BRUNO, Reinaldo Moreira. *Lei de responsabilidade fiscal e orçamento público municipal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008. p. 118-119.

Poder Público e “realizar política de resultado e não mais populista, demagógica e coronelista”¹⁵⁹ como outrora.

Para atender esse clamor e dar prosseguimento à política de reforma do Estado brasileiro desenvolvida pelo governo federal na década de 1990 através das emendas constitucionais n^{os} 10/1996¹⁶⁰, 19/1998¹⁶¹ e 20/1998¹⁶², foi editada a Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁶³, em 04 de maio de 2000, que estabelecia e complementava as normas da Constituição dedicadas às finanças públicas.

Associado a isso, a edição dessa lei também foi motivada por um viés de ordem político-econômica, buscando a superação da crise fiscal brasileira, manifestada nos seguintes fatos:

[...] as sucessivas crises no mercado financeiro internacional, que geraram a contração do crédito global ao longo da década de 1990; o crescente endividamento do setor público, que alimentava o fantasma da moratória por uma temida impagabilidade das dívidas interna e externa; os elevados índices de inflação existentes no período, que camuflavam a deterioração das contas públicas e que representavam uma forma perversa de financiamento do setor público, ao impor o chamado ‘imposto inflacionário’ às camadas menos favorecidas da população, que não tinham acesso à moeda indexada; e o galopante déficit nas contas previdenciárias, que estava por inviabilizar o pagamento de aposentadoria e pensões¹⁶⁴.

Esta realidade e o desejo de superá-la foram explicitados na Exposição de Motivos Interministerial n^o 106, de 13 de abril de 1999, que acompanhou o projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal enviado ao Congresso Nacional. Conforme esse documento, firmado pelos Ministros de Estado do Orçamento e Gestão, Fazenda e Previdência e Assistência Social, a Lei Complementar em questão

¹⁵⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Aspectos constitucionais da lei de responsabilidade fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 272.

¹⁶⁰ Deu nova denominação ao Fundo Social de Emergência, destinado ao saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, que passou a se chamar Fundo de Estabilização Fiscal a partir do início do exercício financeiro de 1996.

¹⁶¹ Modificou o regime e dispôs sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e deu outras providências.

¹⁶² Modificou o sistema de previdência social, estabeleceu normas de transição e deu outras providências.

¹⁶³ Devido a isso, Weder de Oliveira assevera que “a LRF não pode ser tida como “A” legislação que irá garantir o equilíbrio fiscal permanente nem como a lei redentora que irá moralizar a administração pública. Ela representa o ponto culminante, até aqui, de um longo processo institucional e legislativo de melhorias paulatinas na gestão fiscal, que começou em meados dos anos 1980. E esse processo não se encerrou com a LRF”. OLIVEIRA, Weder. O equilíbrio das finanças públicas e a lei de responsabilidade fiscal. *Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP*, Belo Horizonte, ano 9, n. 101, p. 69, maio 2010.

¹⁶⁴ ABRAHAM, Marcus. Lei de responsabilidade fiscal comentada. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 7.

[...] integra o conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal – PEF, apresentado à sociedade brasileira em outubro de 1998, e que tem como objetivo a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto da economia¹⁶⁵.

O referido programa envolvia medidas de curto prazo, cujos resultados seriam realizados no período 1999-2001, e estruturais, que criariam condições para que os resultados desse triênio se tornassem permanentes, “dando base à estruturação de um novo regime fiscal no país”¹⁶⁶. A sua implantação e todos os seus consectários, incluindo a lei em questão, decorreram de compromissos firmados pelo governo brasileiro com o Fundo Monetário Internacional (FMI) em 1998 “com o objetivo de assegurar um cenário conveniente para a inserção do Brasil na chamada economia de mercado globalizado”¹⁶⁷.

Além da influência das diretrizes do FMI, a Lei de Responsabilidade Fiscal também está calcada em outras três experiências internacionais, quais sejam: o *Budget Enforcement Act* dos Estados Unidos de 1990, o Tratado de Maastricht da União Europeia de 1992 e o *Fiscal Responsibility Act* da Nova Zelândia de 1994¹⁶⁸. Todos esses instrumentos estão baseados nos pilares do planejamento, da transparência, do controle e da responsabilidade na gestão das receitas e despesas públicas, intentando a implantação de um modelo gerencial de administrar, menos burocrático e muito mais eficiente, voltado à estabilidade econômico-financeira do país, concretizando, assim, a aludida gestão fiscal responsável, o que fora repetido pela Lei brasileira.

Sem embargo, há quem diga que a importação e reprodução desses instrumentos de gestão fiscal pelo Brasil não foi a mais acertada, pois cada um é o resultado de amplo debate e de anos de aperfeiçoamento e amadurecimento fiscal em seus países de origem, o que não ocorreu aqui, dado que essa lei impôs uma ruptura no sistema, não permitindo uma transição gradual entre o vigente e o novo sistema de gestão. Em segundo lugar, porque não observou

¹⁶⁵ BRASIL. Exposição de Motivos Interministerial nº 106/MOG/MF/MPAS. *Revista Jurídica Virtual*, Brasília, DF, v. 1, n. 1, maio 1999. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/viewFile/35/23>>. Acesso em: 05 ago. 2017.

¹⁶⁶ BRASIL. Exposição de motivos interministerial nº 106/MOG/MF/MPAS. *Revista Jurídica Virtual*, Brasília, DF, v. 1, n. 1, maio 1999. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/viewFile/35/23>>. Acesso em: 05 ago. 2017.

¹⁶⁷ BRUNO, Reinaldo Moreira. *Lei de responsabilidade fiscal e orçamento público municipal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008. p. 117.

¹⁶⁸ NUNES, Selene Peres Peres. *Curso FMI/PNAFE/STN/ESAF - Finanças públicas: projeto de Lei de responsabilidade fiscal*. Brasília, DF, Ministério do Orçamento e Gestão, abr. 1999. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/SELE0499.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2017.

as peculiaridades do Estado brasileiro, especialmente no tocante à autonomia estadual, distrital e municipal dos entes federados e a sua aplicabilidade sobre os mesmos¹⁶⁹.

Além do mais, acreditando na existência dessa incoerência, a qual afrontaria a Constituição da República de 1988, é que após a sua publicação foram ajuizadas diversas ações diretas de inconstitucionalidade por partidos políticos com representação no Congresso Nacional, confederações sindicais, entidades de classe de âmbito nacional, Mesa de Assembleia Legislativa e Governador de Estado. Estas ações alegam, em geral, a sua suposta inconstitucionalidade formal e a sua violação direta aos princípios federativos e de separação de poderes¹⁷⁰.

Passados mais de 18 anos de sua vigência, retira-se da Lei de Responsabilidade Fiscal um horizonte de sentido marcado pelo sentimento de correção e transformação do modelo de administrar o Brasil, de punir os administradores ímprobos e de tornar eficiente e transparente a gestão dos recursos públicos, como, por exemplo, as receitas tributárias que são renunciadas por conta da concessão de incentivos tributários. Ela faz parte de um “projeto de desenvolvimento nacional sustentável”¹⁷¹ como afirma Marcus Abraham, delimitando aquilo que Diogo de Figueiredo Moreira Neto define como a transição do “patrimonialismo demagógico para o gerenciamento democrático”¹⁷² na concretização da boa administração, que será mais bem desenvolvido a partir de agora.

¹⁶⁹ Esta incoerência nos parâmetros que nortearam a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal fica bastante evidente nas palavras de Carlos Maurício Cabral Figueiredo e outros, que apregoam que “a crítica que pode ser feita à utilização desses parâmetros refere-se ao fato de o processo de integração europeu já durar quase meio século (desde o Tratado de Roma nos anos 50) e, portanto, qualquer mudança ou o estabelecimento de parâmetros para os países integrantes do bloco é sempre resultado de um longo processo de discussão, fruto do amadurecimento democrático. Aqui, com a nossa LRF, as restrições foram impostas a Estados e Municípios, malgrado toda a discussão que foi empreendida durante a elaboração e tramitação do projeto de lei. O resultado final mitiga, muitas vezes, a autonomia dos entes federados, sobretudo em relação às pequenas localidades. Aliás, essa menção ao desrespeito ao nosso já ténue pacto federativo é tema recorrente em muitas passagens desta obra e nos parece uma constante em todo o ajuste fiscal empreendido pelo governo federal”. FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral, FERREIRA, Cláudio Soares de Oliveira, TORRES, Fernando Raposo Gameiro, et al. *comentários à lei de responsabilidade fiscal*. Recife: Nova Livraria, 2001. p. 18. No mesmo sentido: CARRAZA, Roque Antonio. Renúncia de receita tributária, em face da nova lei de responsabilidade fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 85, p. 105, 1999.

¹⁷⁰ Por exemplo, as ADI 2238, 2365, 2256, 2261, 2324, 2241 e 2250. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Supremo conclui julgamento de ação contra a lei de responsabilidade fiscal. *Notícias STF*, Brasília, DF, 09 ago. 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=70729&caixaBusca=N>>. Acesso em: 05 ago. 2017.

¹⁷¹ ABRAHAM, Marcus. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 20.

¹⁷² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A lei de responsabilidade fiscal e seus princípios jurídicos. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, n. 221, p. 93, jul./set. 2000.

3.2 A Gestão Fiscal Responsável e os seus Fundamentos Constitucionais

De acordo com o parágrafo primeiro do artigo 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar. Com suporte derivado desse texto legal, no intuito de salvaguarda e equilíbrio das finanças públicas, a gestão fiscal será responsável quando realizar e cumprir tais ações e for obediente aos limites e condições ali estipulados para a realização do Estado Democrático de Direito.

Para Estevão Horvath, a matéria tratada nessa lei “não passa – na sua maior parte – de uma explicitação do que já está contido expressa ou implicitamente no texto da Lei Maior”¹⁷³. Assim, esse modo de administrar as finanças públicas decorre do próprio texto constitucional, que possui normas que regulam a matéria e impõe deveres aos gestores públicos em nome da boa administração pública, e que a Lei de Responsabilidade Fiscal veio aclarar e tornar efetivos¹⁷⁴, dando-lhes a operacionalidade necessária para que possam ser concretizados e fiscalizados.

Expressamente, as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal encontram previsão constitucional nos artigos 163, 164, 165, 166, 167, 168 e 169 do texto de 1988, os quais constituem o seu Capítulo II (Finanças Públicas) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento). Depreende-se desses dispositivos a intenção do constituinte de atender “ao clamor de especialistas e administradores públicos, que entendiam serem a questão orçamentária e a excessiva capacidade dispenditiva das entidades federativas o nó górdio do insucesso de políticas fiscais”¹⁷⁵, o que justifica a necessidade de inseri-las no texto constitucional e de dar-lhes operacionalidade técnica através da Lei de Responsabilidade Fiscal.

¹⁷³ HORVATH, Estevão. Constituição e a lei complementar nº 101/2000 (“Lei de Responsabilidade Fiscal”). Algumas questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 149.

¹⁷⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A lei de responsabilidade fiscal e seus princípios jurídicos. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, n. 221, p. 75, jul./set. 2000.

¹⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. Apresentação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. XXXI.

Esta afirmação fica evidenciada, por exemplo, quando o inciso I, do artigo 163, determina que lei complementar disporá sobre finanças públicas, quando o parágrafo 6º do artigo 165 estabelece que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo, cujo formato foi definido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, das renúncias de natureza financeira, tributária e creditícia. Também, quando o parágrafo 9º desse mesmo artigo prevê que lei complementar irá (i) dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, (ii) estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos, e (iii) dispor sobre critérios para a execução equitativa, além de procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos, cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter obrigatório, para a realização do disposto no parágrafo 11 do artigo 166. Da mesma forma, no *caput* do artigo 169, quando define que a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios terá seus limites fixados por lei complementar. Por conta disso, tem-se que

[...] a LRF atua como uma lei que está a *complementar* à Constituição. Em rigor, todas as leis complementam a Constituição. Aqui, quando se diz que a LRF complementa a Lei Maior, está-se querendo significar que ela veio para *declarar*, de forma esmiuçada, aquilo que já está contido na Lei das Leis. Fez quase uma interpretação autêntica do Texto Supremo [...] ¹⁷⁶. (grifo do autor).

Implicitamente, consubstanciam constitucionalmente a gestão fiscal responsável o princípio republicano do artigo 1º, os princípios norteadores da Administração Pública estatuídos no artigo 37, *caput*, e o disposto no artigo 70, *caput*, da Constituição da República de 1988. Além desses, conforme Carlos Valder do Nascimento, os princípios da “prevenção de déficits, prudência fiscal, segurança, planejamento e publicidade ou transparência”¹⁷⁷, também presentes no texto da Constituição.

Quanto ao princípio republicano e os princípios do artigo 37, *caput*, estes ratificam a concepção de que uma gestão fiscal é responsável quando atenta a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência no controle das suas receitas e despesas e obediente aos

¹⁷⁶ HORVATH, Estevão. Constituição e a lei complementar nº 101/2000 (“Lei de Responsabilidade Fiscal”). Algumas questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 162.

¹⁷⁷ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1º a 17. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 18.

limites e condições no que tange a renúncia de receita e capacidade de endividamento¹⁷⁸. Já no *caput* do artigo 70 encontrar-se-á o fundamento constitucional para a existência dos Tribunais de Contas e Sistemas de Controle Interno. Esses órgãos realizam a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da gestão, assumindo um papel relevante na produção de conhecimento, orientação e efetivação das boas práticas fiscais exigidas pela Constituição e regulamentadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

No que diz respeito aos princípios elencados por Carlos Valder do Nascimento, estes “configuram instrumentos essenciais à administração racional dos recursos financeiros postos à disposição do Poder Público”¹⁷⁹, o que significa dizer que são diretrizes para a utilização prudente, democrática e transparente dos recursos públicos, a qual deve estar sempre voltada ao atendimento das necessidades sociais, sem comprometer, contudo, o equilíbrio entre a receita e a despesa, que é exatamente em que consiste a responsabilidade na gestão fiscal¹⁸⁰. Segundo esse autor, o “princípio da prevenção do déficit fiscal objetiva estabelecer o equilíbrio entre as aspirações sociais e os gastos efetivamente desembolsados no sentido de satisfazer tais expectativas”¹⁸¹, com vistas a se evitar o endividamento do ente e o comprometimento da receita com gastos desnecessários e diversos do interesse público. Este equilíbrio não significa uma equação matemática rígida, como aponta Marcus Abraham, mas uma certa estabilidade entre a despesa e a receita, “a fim de permitir a identificação dos recursos necessários à realização dos gastos”¹⁸² estatais que proporcionem a continuidade da atividade pública de acordo com a regularidade definida pela lei que a instituiu.

Conseqüentemente, agindo desta forma, compatibilizando as disponibilidades financeiras com o custeio da máquina pública e a concretização das demandas sociais, não agindo impulsivamente e alheio ao orçamento aprovado, mas se guiando através daquilo que está previamente definido no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias e na lei

¹⁷⁸ Betina Treiger Grupenmacher assevera que “[...] a transparência e a moralidade no âmbito da Administração Pública são decorrências naturais do Princípio Republicano. Ao afirmar que o Princípio Republicano no art. 1º do Texto Constitucional e ao estabelecer os princípios que regem a atividade da Administração Pública, no art. 37 do mesmo Diploma, [...], o legislador constituinte estabeleceu de pronto as amarras necessárias para que a atuação do administrador público, em todas as esferas, se desse de forma transparente e ética, respeitando a “res publica” como sói acontecer nas formas republicanas de governo”. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Lei de responsabilidade fiscal, competência tributária, arrecadação e renúncia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 9-10.

¹⁷⁹ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1º a 17. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 18.

¹⁸⁰ Neste sentido: BRITO, Edvaldo Pereira de. Lei de responsabilidade fiscal: competência tributária, arrecadação de tributos e renúncia de receita. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 111-112.

¹⁸¹ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1º a 17. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 18.

¹⁸² ABRAHAM, Marcus. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 93.

orçamentária, o gestor terá atendido os princípios da prudência e do planejamento. Sobre esse último, o autor acentua que a sua efetivação “somente será possível se os agentes públicos cumprirem as determinações constantes dos dispositivos consagrados pela lei de responsabilidade fiscal e forem capazes de conduzir a coisa pública com seriedade, competência e, sobretudo, espírito público”¹⁸³. Isto é, se pautarem suas condutas na gestão dos recursos públicos dentro da sistemática previamente definida e permitida pela Constituição, que impõe rígida observância como forma de tornar racional a ação estatal na preservação do erário.

O princípio da segurança “objetiva afastar os efeitos danosos de eventos imprevistos. Por ele, a dívida deve conter-se dentro de limites toleráveis, de modo a suportar os impactos de fatos negativos, com sua conseqüente absorção”¹⁸⁴. Todo o endividamento estatal, nessa linha, deve ocorrer em conformidade com a sua capacidade de gerar receita e nunca ser superior ao seu patrimônio líquido efetivo, o que torna segura a gestão, pois estará fortalecida e protegida quando, fortuita ou inesperadamente, for atingida economicamente por algum impacto não previsto.

Por sua vez, o princípio da transparência da gestão fiscal, que será tratado no próximo capítulo, preconiza “o acesso público às informações veiculadas em documentos orçamentários, contábeis e financeiros, bem como na publicidade dos atos praticados no curso da gestão das finanças públicas”¹⁸⁵. Esse princípio é uma imposição do próprio Estado Democrático de Direito e recebeu um tratamento bastante singular na Lei de Responsabilidade Fiscal, tanto que se encontra disciplinado nos artigos 48, 48-A e 49¹⁸⁶ e é o fundamento para a existência dos denominados Portais da Transparência, meios eletrônicos que liberam ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, possibilitando o controle institucional e social sobre as ações dos gestores públicos.

Todo esse conjunto normativo estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal reflete o conceito anglo-saxônico da *accountability*, cujas raízes etimológicas estão calcadas na Inglaterra medieval do Rei William I que, através de um ato no ano de 1085, determinou aos

¹⁸³ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1º a 17. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 20-21.

¹⁸⁴ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1º a 17. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 22.

¹⁸⁵ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1º a 17. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários a Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 23.

¹⁸⁶ Estes dispositivos foram introduzidos posteriormente à Lei de Responsabilidade Fiscal através da Lei Complementar nº 131, de 27 de março de 2009.

seus súditos o dever de prestar contas de suas propriedades¹⁸⁷. Ao longo dos séculos posteriores, o conceito passou a compor a redação dos textos políticos e das Constituições de inspiração liberal e democrática promulgadas a partir do século XVIII¹⁸⁸, e também adquiriu definições nas ciências contábeis, na psicologia social e administração pública, esta última redirecionando o seu foco, não para o cidadão, mas para os gestores do Estado, e sendo verificada nas searas da ciência política, relações internacionais e direito constitucional¹⁸⁹.

No âmbito da administração pública esse conceito é dotado de certa generalidade, “evidenciando sua elástica capacidade de ampliação para permanecer dando conta daquilo que se constitui na razão de seu surgimento: garantir que o exercício do poder seja realizado, tão somente, a serviço da *res publica*”¹⁹⁰ (grifo do autor); pois, como complementa Gustavo Ernesto Emmerich, “el pueblo es soberano, los asuntos públicos deben estar abiertos al escrutinio social y aquellos que los manejan deben rendir cuentas en forma oportuna y confiable”¹⁹¹. Esses fundamentos servem de substrato a Delmer D. Dunn para formular um conceito de accountability baseado na “obligation owed by all public officials to the public, the ultimate sovereign in a democracy, for explanation and justification of their use of public office and the delegated powers conferred on the government through constitutional process”¹⁹².

Desse conceito, decorre a noção, forte na exposição de Andreas Schedler¹⁹³, que *accountability* envolve o dever de prestar contas e o direito de exigir contas. Estas duas dimensões básicas norteadoras do conceito, segundo este autor, incluem

[...] por un lado, la obligación de políticos y funcionarios de informar sobre sus decisiones y de justificarlas en público (*answerability*); por otro, incluye, la

¹⁸⁷ BOVENS, Mark; GOODIN, Robert E.; SCHILLEMANS, Thomas. *The oxford handbook of public accountability*. Oxford: Oxford University Press, 2014. p. 03.

¹⁸⁸ SOSA, José. Transparencia y rendición de cuentas: un ensayo introductorio. In: SOSA, José (Coord.). *Transparencia y rendición de cuentas*. Cidade do México: Siglo Veintiuno, 2011. p. 25.

¹⁸⁹ BOVENS, Mark; GOODIN, Robert E.; SCHILLEMANS, Thomas. *The oxford handbook of public accountability*. Oxford: Oxford University Press, 2014. p. 03-06.

¹⁹⁰ PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português?. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1354, nov./dez. 2009.

¹⁹¹ EMMERICH, Gustavo Ernesto. Transparencia, rendición de cuentas, responsabilidad gubernamental y participación ciudadana. In: SOSA, José (Coord.). *Transparencia y rendición de cuentas*. Cidade do México: Siglo Veintiuno, 2011. p. 107.

¹⁹² Tradução nossa: “obrigação de todos os servidores públicos para com o público, o soberano supremo em uma democracia, de explicar e justificar uso do cargo público e os poderes delegados que foram conferidos ao governo por meio do processo constitucional”. DUNN, Delmer D. Mixing elected and nonelected officials in democratic policy making: fundamentals of accountability and responsibility. In: PRZEWORSKI, Adam; STOKES, Susan C.; MANIN, Bernard (Coord.). *Democracy, accountability, and representation*. Cambridge: Cambridge University Press, 1999. p. 298.

¹⁹³ SCHEDLER, Andreas. ¿Qué es la rendición de cuentas?. In: SOSA, José (Coord.). *Transparencia y rendición de cuentas*. Cidade do México: Siglo Veintiuno, 2011. p. 78.

capacidad de sancionar a políticos y funcionarios en caso de que hayan violado sus deberes públicos (*enforcement*)¹⁹⁴. (grifo do autor).

Essa ideia também é percebida nos conceitos elaborados e difundidos por organismos internacionais, como a *International Federation of Accountants* (IFAC), que, em um estudo de agosto de 2001, indicou que

[...] accountability is the process whereby public sector entities, and the individuals within them, are responsible for their decisions and actions, including their stewardship of public funds and all aspects of performance, and submit themselves to appropriate external scrutiny. It is achieved by all parties having a clear understanding of those responsibilities, and having clearly defined roles through a robust structure. In effect, accountability is the obligation to answer for a responsibility conferred¹⁹⁵.

Igualmente, a *Organisation for Economic Co-Operation and Development* (OECD) em um trabalho intitulado “*Accountability and Democratic Governance: Orientations and Principles for Development*” apontou que

[...] accountability – also referred to as ‘domestic’ accountability for the purpose of this programme - involves three key concepts:

- Transparency: citizens have access to information about commitments that the state has made and whether it has met them.
- Answerability: citizens are able to demand that the state justifies its actions.
- Enforceability: citizens are able to sanction the state if it fails to meet certain standards.

[...] Domestic accountability therefore relates to the relationship between the state and its citizens, on whose behalf a state – particularly a state with aspirations of legitimacy – is expected to rule. This does not imply that these relationships are ever perfect – working to achieve domestic accountability and state legitimacy is a challenge for all countries. But how citizens relate to and perceive the state remains a crucial building block of state formation and development¹⁹⁶.

¹⁹⁴ SCHEDLER, Andreas. ¿Qué es la rendición de cuentas?. In: SOSA, José (Coord.). *Transparencia y rendición de cuentas*. Cidade do México: Siglo Veintiuno, 2011. p. 79.

¹⁹⁵ Tradução nossa: “*accountability* é o processo pelo qual as entidades do setor público e os indivíduos dentro delas são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo sua administração de fundos públicos e todos os aspectos do desempenho, e se submetem ao controle externo apropriado. Atinge todas as partes que têm uma compreensão clara dessas responsabilidades e possuem papéis claramente definidos através de uma estrutura robusta. Com efeito, a *accountability* é a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida”. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *Governance in the public sector: a governing body perspective*. Nova Iorque, 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2017.

¹⁹⁶ Tradução nossa: “*Accountability* - também referida como *accountability* interna para a finalidade deste programa - envolve três conceitos-chave:

- Transparência: os cidadãos têm acesso a informações sobre os compromissos assumidos pelo Estado e ele se os cumpriu.
- Answerability: os cidadãos estão aptos a exigir que o Estado justifique suas ações.
- Enforceability: os cidadãos estão aptos a sancionar o Estado se ele não cumprir determinados padrões.

[...] A *accountability* interna, portanto, relaciona-se à relação entre o Estado e seus cidadãos, em cujo nome um Estado - particularmente um Estado com aspirações de legitimidade - deve governar. Isso não implica que essas relações sejam sempre perfeitas - trabalhar para alcançar a *accountability* interna e a legitimidade do Estado é um

Percebe-se, então, que a *accountability* possui um horizonte de sentido voltado a um modo de agir do gestor público baseado no dever de responsabilidade, prestação de contas, transparência, controle, cuidado com os bens e recursos públicos, acesso à informação e participação dos cidadãos na gestão, atitudes inerentes à consecução do Estado Democrático de Direito. Esse modo de agir frente à *res publica* é um instrumento anticorrupção, uma vez que empodera o cidadão para o exercício do controle e fiscalização da gestão pública. Com isso, possibilita que ele atue politicamente e no mesmo patamar de direitos e garantias do gestor, detendo autoridade para influenciar as “escolhas coletivas nos orçamentos e políticas públicas, vigiando a execução e a probidade na gestão dos recursos e garantindo serviços públicos de qualidade, regulação eficaz, equilíbrio econômico, equidade e distribuição de renda”¹⁹⁷. Enfim, um fiscal dos princípios que regem a administração pública.

A *accountability*, portanto, assegura ao cidadão o direito de exigir contas e ao gestor o dever de prestar essas contas. Afinal, como afirma Guillermo O’Donnell, os gestores públicos, mandatários dos poderes públicos conferidos democraticamente pelos cidadãos, são devedores destes, “fonte de sua pretensão de governar”¹⁹⁸. Assim, nada mais republicano do que estarem a serviço do e para o público.

Por oportuno, registre-se que em português a expressão *accountability* não possui similar. Não existe na língua portuguesa uma palavra que corresponda a ela com a exatidão do significado acima apresentado. Em 1987, debruçada sobre essa questão, Anna Maria Campos, analisando a realidade política e social brasileira, afirmou em artigo posteriormente publicado, em 1990, que “qualquer tentativa apressada de cunhar uma palavra seria desprovida de significado, pois não faria parte da nossa realidade”¹⁹⁹. De acordo com esta autora, o conceito possui íntima correlação com democracia. Assim, quanto maior o avanço dos valores democráticos em um Estado, como igualdade, dignidade humana, participação, representatividade, maior será o interesse pela *accountability*²⁰⁰, o que não representava a

desafio para todos os países. Mas como os cidadãos se relacionam e percebem o Estado continua a constituir um elemento crucial de formação e desenvolvimento desse Estado”. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Accountability and democratic governance: orientations and principles for development*. Paris, 2014. (DAC Guidelines and Reference Series). Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/development/accountability-and-democratic-governance_9789264183636-en>. Acesso em: 17 set. 2017.

¹⁹⁷ ABREU, Carmen Tomasi de. Prevenção da corrupção ou accountability. *Publicações da Escola da AGU*, Brasília, DF, v.8, n.3, p. 225, jul./set. 2016.

¹⁹⁸ O’ DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, p. 52, 1998. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0102-64451998000200003>> Acesso em: 19 set. 2017.

¹⁹⁹ CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 48, fev./abr. 1990.

²⁰⁰ CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, n. 24, v. 2, p. 33, fev./abr. 1990.

realidade do Brasil naquele momento, em que era recém-saído de um governo militar e a redemocratização era incipiente.

Essa questão voltou à tona mais de vinte anos depois, em 2009, quando José Antonio Gomes de Pinho e Ana Rita Silva Sacramento retomaram o problema proposto em 1987 para verificar se já era possível traduzir *accountability* em português. Para esses autores, está-se mais perto da sua tradução devido aos avanços democráticos advindos com a Constituição da República de 1988 e as ações e iniciativas governamentais dela decorrentes, como a reforma do Estado, para tornar a administração pública gerencial e mais eficiente, e a definição de regras de gestão fiscal através da Lei de Responsabilidade Fiscal. No entanto, ainda há muito o que se caminhar em direção a sua versão em português. Esse caminhar, salientam os referidos autores, “ainda ocorre de maneira tímida, lenta e, evidentemente, sofrendo todo tipo de bloqueio das forças conservadoras e retrógradas ligadas a uma sociedade *no accountable*”²⁰¹ (grifo dos autores). Ou seja, a caminhada segue. Espera-se que esta ocorra sem tropeços para que se estabeleça com seriedade e rigorismo democrático a sua tradução e, com isso, a consagração de uma cultura da *accountability* brasileira.

Paralelo a essa discussão, Diogo de Figueiredo Moreira Neto assevera que o termo responsividade pode ser utilizado para dar sentido a *accountability* em português. Conforme expõe²⁰², esse termo refere-se ao dever do gestor público de prestar contas que, no Estado Democrático de Direito, vai além do dever de observância da legalidade para alcançar também a legitimidade dos seus atos. Sobre isso, José Sosa complementa explicando que

[...] la idea de que el gobierno tiene que ser accesible y rendir cuentas por sus actos y decisiones amplió significativamente la noción de lo que tendría que ser un gobierno socialmente responsable y respetuoso de las garantías fundamentales. Se convino así que un gobierno legítimo no puede ser solamente aquel que aplica la ley o el que respeta en sentido abstracto los derechos de los ciudadanos²⁰³.

À vista disso, a responsividade é a garantia do cidadão (e, também, o direito) de exigir que os atos dos gestores públicos estejam fundamentados na lei e legitimados democraticamente na ordem jurídica sustentada por meio da vontade popular.

²⁰¹ PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability: já podemos traduzi-la para o português?* *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1357, nov./dez. 2009.

²⁰² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A lei de responsabilidade fiscal e seus princípios jurídicos. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, n. 221, p. 91-92, jul./set. 2000. Também em: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a lei de responsabilidade fiscal: finanças públicas democráticas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 04.

²⁰³ SOSA, José. *Transparencia y rendición de cuentas: un ensayo introductorio*. In: SOSA, José (Coord.). *Transparencia y rendición de cuentas*. Cidade do México: Siglo Veintiuno, 2011. p. 18.

Pelo exposto, a noção de gestão fiscal responsável encontra seu fundamento nas normas constitucionais de finanças públicas e nos princípios que as circundam e é regulamentada pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Essa noção atende à ideia de *accountability* e significa a superação da responsabilidade no cumprimento de uma obrigação fiscal para a noção alargada de responsabilidade como “gestão financeira democrática”²⁰⁴ dos recursos públicos, correspondendo à responsividade propugnada por Diogo de Figueiredo Moreira Neto. Esse microssistema constitucional está voltado a efetivar e garantir a correta e eficiente aplicação desses recursos, do mesmo modo que a sua renúncia, quando concedidos incentivos tributários, combatendo a corrupção, evitando-se o endividamento, privilegiando o planejamento e exigindo dos gestores probidade e transparência nos seus atos com vistas à concretização do direito fundamental à boa administração pública.

3.3 A Boa Administração Pública e a sua Compreensão Jurídica: princípio, direito e dever

Há que se recordar o capítulo anterior e ter em mente que a concessão de incentivos tributários acarreta renúncia de receita tributária. Esse ato de concessão é uma escolha do gestor público. Por conta disso, Juarez Freitas²⁰⁵ declara que o exercício dessa discricionariedade (ou das escolhas públicas) por esse gestor somente será legítimo se compatibilizado com a boa administração pública. Nesta mesma linha de raciocínio, Juli Ponce Solé afirma que “incluso cuando las autoridades públicas tienen permiso legal para hacer lo que ellas quieren, no pueden hacer cualquier cosa, y el uso correto de la

²⁰⁴ De acordo com Diogo de Figueiredo Moreira Neto, “a gestão financeira democrática é, assim, a que se faz sem desvios, sem abusos, com prudência e revestida, enfim, dos extremos cuidados que são necessariamente devidos por todos os que gerem interesses que lhe não são próprios, com uma responsabilidade weberiana, ainda porque, a ninguém se exige ser gestor da coisa pública e quem a esta atividade resolve se dedicar, fá-lo espontaneamente e, por isso, mais se lhe pode cobrar pelos resultados”. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a lei de responsabilidade fiscal: finanças públicas democráticas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 35.

²⁰⁵ FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 20-28. Ainda conforme esse autor, “não se admitem os atos de soberania ou exclusivamente políticos, no presente estágio de constitucionalização do Direito Administrativo. Como consequência, intensifica-se (sem absolutização) o controle qualitativo: a discricionariedade (inclusive a regulatória e a de planificação) passa a ser vista como a competência administrativa (não mera faculdade) de avaliar e escolher, no plano concreto, soluções embasadas em razões robustas (fáticas e jurídicas), com estimativa segura do atendimento de requisitos formais e substanciais do direito fundamental à boa administração”. FREITAS, Juarez. Políticas públicas, avaliação de impactos e o direito fundamental à boa administração. *Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, v. 36, n. 70, p. 118, jun. 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2015v36n70p115>>. Acesso em: 12 out. 2017.

discrecionalidad está en el corazón de la idea de buena administración”²⁰⁶. Se esse exercício não ocorrer amparado na boa administração, o ato administrativo proveniente dessa escolha, salienta a referida autora, será “defectuoso, constitutivo de mala administración, sin calidad, y el resultado [...] de baja calidad”²⁰⁷. Portanto, alheio à ordem jurídica.

Em um Estado Democrático de Direito, baseado na promoção dos direitos fundamentais em prol da dignidade da pessoa humana, o controle dessas escolhas públicas está substanciado na Constituição e não apenas na lei (no caso da renúncia de receita tributária, a Lei de Responsabilidade Fiscal). Isso significa a primazia dos princípios e direitos fundamentais como elementos justificadores da tomada de decisão administrativa. Esta preponderância constitucional, para Leonel Pires Ohlweiler, “surge no fato de toda a decisão administrativa ser potencialmente uma decisão constitucional”²⁰⁸, impingindo ao Direito Administrativo a missão de se submeter à Constituição, “texto fundamental para a retirada das possibilidades de atuação administrativa, seja no uso de determinadas prerrogativas ou nas limitações impostas à atuação do Poder Público”²⁰⁹. Ao assim proceder, a Administração Pública submete-se “à dimensão de sentido do Estado retratado no texto constitucional”²¹⁰ amparando e justificando nele as suas escolhas.

Ademais, explica Edson Luís Kossmann, o controle de tais escolhas, efetuado nos termos acima, ocorre “tanto na perspectiva de evitar excessos que podem ser cometidos, como também, no sentido de evitar as omissões praticadas por parte dos gestores do Estado”²¹¹. Esse agir da administração, lastreado na Constituição, é, segundo Juarez Freitas, a concretização de uma gestão sustentável, “entendida como aquela que produz benefícios que excedem os custos diretos e indiretos da intervenção administrativa”²¹², que não amarga o ranço patrimonialista e nem age desconforme à moralidade e probidade administrativa.

²⁰⁶ PONCE SOLÉ, Juli. Procedimiento administrativo, globalización y buena administración. In: PONCE SOLÉ, Juli (Coord.). *Derecho administrativo global: organización, procedimiento, control judicial*. Madrid: INAP e Marcial Pons, 2010. p. 94.

²⁰⁷ PONCE SOLÉ, Juli. Procedimiento administrativo, globalización y buena administración. In: PONCE SOLÉ, Juli (Coord.). *Derecho administrativo global: organización, procedimiento, control judicial*. Madrid: INAP e Marcial Pons, 2010. p. 89.

²⁰⁸ OHLWEILER, Leonel Pires. O princípio da responsabilidade do Estado e a violação do direito à boa administração pública: democratização da função administrativa. *Revista da AJURIS*, Porto Alegre, v. 39, n. 127, p. 232, set. 2012.

²⁰⁹ OHLWEILER, Leonel Pires. *Os (des)caminhos hermenêuticos do direito administrativo: historicidade e constitucionalização para a efetividade dos princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 107.

²¹⁰ OHLWEILER, Leonel Pires. *Os (des)caminhos hermenêuticos do direito administrativo: historicidade e constitucionalização para a efetividade dos princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 107.

²¹¹ KOSSMANN, Edson Luís. *A constitucionalização do princípio da eficiência na administração pública*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2015. p. 97.

²¹² FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 24.

Então, reitera esse autor que as escolhas administrativas precisam ser controladas sob o prisma da boa administração pública, e que o gestor público, e mais ainda o responsável por esse controle dentro da administração, “tem o poder-dever de incentivar o resguardo, antes de tudo, do catálogo dos princípios, objetivos e direitos fundamentais, de maneira concatenada”²¹³. Assim, deve ser porque “la razón de ser del Estado y de la Administración es la persona, la protección y promoción de la dignidad humana y de todos sus derechos fundamentales”²¹⁴. Nesta direção, reafirma-se o conteúdo etimológico da palavra “administrar”, cuja junção dos termos em latim “ad” com “ministrare” significa “servir a”²¹⁵. Então, como observa Carlos E. Delpiazzo, a essência da administração pública

[...] radica en su servicialidad y se realiza concretamente en el servicio a la sociedad como tal y en cada uno de sus integrantes y grupos intermedios, de lo que deriva su naturaleza instrumental a fin de que los componentes del cuerpo social – todos – puedan alcanzar plenamente sus fines propios²¹⁶.

Esse servir, que somente se justifica em um Estado Democrático de Direito se for capaz de concretizar os direitos fundamentais dos cidadãos trazendo-lhes vida digna e satisfatória²¹⁷, não é algo pronto e definido, é um produto de amadurecimento democrático. É um caminhar constante e um ideal, consoante Vanice Regina Lírio do Valle, que se busca alcançar a cada degrau da democracia que se suplanta. Por isso, a autora afirma que a boa administração é um esforço recíproco do cidadão e da administração pública²¹⁸.

²¹³ FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 28.

²¹⁴ RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime. *El derecho a una buena administración para los ciudadanos: un modelo global de administración*. Oleiros (La Coruña): INAP, 2013. p. 12.

²¹⁵ Conforme DELPIAZZO, Carlos E. La buena administración como imperativo ético para administradores y administrados. *Revista de Derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay*, Montevideu, ano 9, n. 10, p. 49, dez. 2014, Disponível em: <<https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revista-dederecho/article/view/736>>. Acesso em: 01 out. 2017.

²¹⁶ DELPIAZZO, Carlos E. La buena administración como imperativo ético para administradores y administrados. *Revista de Derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay*, Montevideu, ano 9, n. 10, p. 49, dez. 2014, Disponível em: <<https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/article/view/736>>. Acesso em: 01 out. 2017.

²¹⁷ Segundo Leonel Pires Ohlweiler, “o modo de ser do Direito Administrativo, como propósito, dá-se no horizonte histórico de sentido do Constitucionalismo Contemporâneo, a partir da totalidade de indicações normativas do próprio texto constitucional, oscilando na materialização dos direitos fundamentais e na concretização das virtudes constitucionalmente institucionalizadas de uma vida boa - uma boa Administração Pública”. OHLWEILER, Leonel Pires. *Os (des)caminhos hermenêuticos do direito administrativo: historicidade e constitucionalização para a efetividade dos princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 36.

²¹⁸ VALLE, Vanice Regina Lírio do. Direito fundamental à boa administração, políticas públicas eficientes e a prevenção do desgoverno. *Interesse Público*, Sapucaia do Sul, v. 10, n. 48, p. 105, mar. 2008.

Sendo assim, e subsidiado pelas conclusões de Carlos E. Delpiazzo²¹⁹, é possível aferir a boa administração pública como um princípio geral que regula as relações jurídico-administrativas, com conteúdo jurídico e ético voltado à melhora da qualidade do Estado e da convivência social, constituindo-se em um dever da administração e um direito do cidadão-administrado. Jaime Rodríguez-Arana, seguindo o mesmo horizonte de sentido, acentua que todo o cidadão tem o direito a ter uma boa administração, a qual é um direito e um princípio de atuação administrativa²²⁰.

Retornando ao raciocínio de Carlos E. Delpiazzo, sob a perspectiva do poder público, a boa administração como dever significa

[...] el deber de la Administración de concretar dicho principio en todas las manifestaciones del bien servir a la sociedad, a los grupos intermedios, a la familia y a las personas individualmente consideradas en su triple dimensión personal, social y trascendente, con particular énfasis en la relación jurídico administrativa²²¹. (grifo do autor).

Já como direito, na perspectiva do cidadão-administrado, a boa administração

[...] permite visualizar en primer plano el derecho de todos y cada uno a ser bien servidos por un Estado - y, dentro de él, por una Administración - que, bajo el principio de juridicidad, actúe y se desenvuelva respetando y garantizando los derechos humanos fundamentales²²². (grifo do autor).

Como um direito do cidadão, uma questão a ser resolvida diz respeito a sua fundamentalidade no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que se trata de direito não positivado no texto da Constituição da República de 1988 que possui forte carga axiológica fundamental-constitucional. Através da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, essa questão mostra-se passível de resolução.

Trazendo esta realidade para o plano teórico, o mencionado autor expõe que a fundamentalidade de um direito reside no fato de que dele é possível retirar-se uma “correta

²¹⁹ DELPIAZZO, Carlos E. La buena administración como imperativo ético para administradores y administrados. *Revista de Derecho a Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay*, Montevideu, ano 9, n. 10, p. 49, dez. 2014. Disponível em: <https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistade_derecho/article/view/736>. Acesso em: 01 out. 2017.

²²⁰ RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime. *El derecho a una buena administración para los ciudadanos: un modelo global de administración*. Oleiros (La Coruña): INAP, 2013. p. 12.

²²¹ DELPIAZZO, Carlos E. La buena administración como imperativo ético para administradores y administrados. *Revista de Derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay*, Montevideu, ano 9, n. 10, p. 51, dez. 2014. Disponível em: <https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistade_derecho/article/view/736>. Acesso em: 01 out. 2017.

²²² DELPIAZZO, Carlos E. La buena administración como imperativo ético para administradores y administrados. *Revista de Derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay*, Montevideu, ano 9, n. 10, p. 53, dez. 2014. Disponível em: <https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistade_derecho/article/view/736>. Acesso em: 01 out. 2017.

fundamentação referida a direitos fundamentais”²²³ independentemente de sua positivação²²⁴. Em decorrência disso, as normas de direitos fundamentais são aquelas já presentes no próprio texto da Constituição, assim como aquelas atribuídas, “que não são estabelecidas diretamente pelo texto constitucional, elas são atribuídas às normas diretamente estabelecidas pela Constituição”²²⁵, o que parece ser o caso do direito fundamental à boa administração pública.

Forte nesta teoria, Ingo Wolfgang Sarlet conclui que direitos fundamentais são

[...] todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo)²²⁶. (grifo nosso).

Acrescente-se que o §2º do artigo 5º do texto Constitucional dispõe que os direitos e garantias nele expressos não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ele adotados, o que retira a imprescindibilidade de este direito estar expresso no texto para ser definido como fundamental²²⁷. Diante deste respaldo doutrinário, entende-se que o direito à boa administração é fundamental, pois, de acordo com Leonel Pires Ohlweiler, ele está

[...] relacionado com a especial proteção do cidadão relativamente à Administração Pública, congregando um conjunto de decisões fundamentais sobre a estrutura dos poderes públicos, que deve construir-se a partir de bens jurídicos relacionados com os valores fundamentais da Constituição Federal, como dignidade humana, solidariedade, igualdade e liberdade²²⁸.

Além disso, destaca esse autor que o caráter de direito fundamental à boa administração pública “reside na qualificação jurídica deste direito [...] ora para conferir posições jurídicas aos cidadãos, possibilitando o exercício de determinados direitos, bem

²²³ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 76.

²²⁴ Conforme este autor, são “normas de direitos fundamentais não somente normas que são expressas diretamente pelo texto constitucional”. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 72.

²²⁵ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 73.

²²⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 89.

²²⁷ Cf. ELIESE, Almeida. Funções do Estado na perspectiva dos deveres e direitos fundamentais. *Argumentum: Estado, Democracia Econômica e Políticas Públicas*, Marília, n. 12, p. 230, 2011. Também, VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Direito fundamental à boa administração e governança*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 75 e 80.

²²⁸ OHLWEILER, Leonel Pires. O princípio da responsabilidade do Estado e a violação do direito à boa administração pública: democratização da função administrativa. *Revista da AJURIS*, Porto Alegre, v. 39, n. 127, p. 243, set. 2012.

como capaz de congregiar os objetivos fundamentais da comunidade”²²⁹. Também, como afirma Daniela Zago Gonçalves da Cunda, “é reconhecer que se trata de uma *diretriz para a interpretação e aplicação das normas dos demais ramos do direito*, ou uma *mais-valia jurídica*, ou ainda um *verdadeiro norte de atuação*”²³⁰ (grifos da autora). Portanto, a natureza do direito à boa administração pública é de norma jusfundamental²³¹, uma decorrência da Constituição da República de 1988, encontrando guarida, não só, mas principalmente, na dignidade da pessoa humana como fundamento da República (artigo 1º, III), e nos princípios da administração pública do *caput* do seu artigo 37, como atestam Juarez Freitas²³² e Ingo Wolfgang Sarlet²³³.

Estabelecida a boa administração como um princípio geral, direito fundamental do cidadão e um dever do Estado, avança-se em direção à elaboração do seu sentido. Cronologicamente, começou a ser desenvolvido a partir da Resolução de 28 de setembro de 1977 do Comitê de Ministros do Conselho da Europa acerca da proteção dos indivíduos em face dos atos das autoridades administrativas. Apesar de não constar neste texto expressa menção à boa administração, salienta Juli Ponce Solé²³⁴ que ela estava ali de forma implícita.

Posteriormente, em 1980, foi editada a Recomendação R (80) 2 desse mesmo Comitê, que tratava do exercício de poderes discricionários pelas autoridades administrativas, a qual “tampoco alude a la buena administración, pero hay una serie de principios diseñados para lograr esta”²³⁵. Acrescenta-se a isso, desde a década de 1980, a progressiva evolução da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e do Tribunal de Primeira Instância²³⁶.

²²⁹ OHLWEILER, Leonel Pires. O princípio da responsabilidade do Estado e a violação do direito à boa administração pública: democratização da função administrativa. *Revista da AJURIS*, Porto Alegre, v. 39, n. 127, p. 243-244, set. 2012.

²³⁰ CUNDA, Daniela Zago Gonçalves da. *O dever fundamental à saúde e o dever fundamental à educação na lupa dos tribunais (para além) de contas*. Porto Alegre: Simplíssimo, 2015. (Posição Kindle 789-795). Edição para Kindle.

²³¹ Conforme GRANDO, Felipe Esteves. O direito fundamental à boa administração pública e seu diálogo com o direito tributário. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, v. 1, n. 2, p. 43, 2008.

²³² FREITAS, Juarez. Direito fundamental à boa administração pública e a constitucionalização as relações administrativas brasileiras. *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 12, n. 60, p. 21, mar./abr. 2010.

²³³ SARLET, Ingo Wolfgang. A administração pública e os direitos fundamentais. Porto Alegre: Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região, 2007. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/upload/arquivos/emagis_atividades/ingowolfgangasarlet.pdf>. Acesso em: 27 out. 2017.

²³⁴ PONCE SOLÉ, Juli (Coord.). *Derecho administrativo global: organización, procedimiento, control judicial*. Madrid: INAP: Marcial Pons, 2010. p. 105.

²³⁵ PONCE SOLÉ, Juli (Coord.). *Derecho administrativo global: organización, procedimiento, control judicial*. Madrid: INAP e Marcial Pons, 2010, p. 105

²³⁶ Conforme RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime. *El derecho a una buena administración para los ciudadanos: un modelo global de administración*. Oleiros (La Coruña): INAP, 2013, p. 70. Também, como informa Vanice Regina Lírio do Valle, no Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias as primeiras decisões envolvendo as facetas de um direito fundamental à boa administração diziam respeito a questões mais de índole

Em dezembro de 2000, com a edição da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a Carta de Nice), foi positivada pela primeira vez como direito e passou a ser reconhecida no artigo 41²³⁷ deste documento, o qual, por força do Tratado de Lisboa, em vigor desde 2009, passou a ter o mesmo valor jurídico que os tratados da União Europeia²³⁸. Tal dispositivo, que é uma cópia fiel do artigo 41 do Código Europeu de Boa Conduta Administrativa de 1995, “constituye un precipitado de diferentes derechos ciudadanos que a lo largo del tiempo y a lo largo de los diferentes Ordenamientos han caracterizado la posición central que hoy tiene la ciudadanía en todo lo que se refiere el Derecho Administrativo”²³⁹ como expõe Jaime Rodríguez-Arana.

A densificação desse direito está instrumentalizada pelo referido Código Europeu de Boa Conduta Administrativa, aprovado pelo Parlamento Europeu em 2001 e aplicável a todas as instituições, funcionários e agentes da União Europeia, e, conforme o seu artigo 26, a sua

procedimental no exercício da função administrativa, como violações ao devido processo legal e o acesso à justiça. Nesta órbita, cita como emblemáticos os seguintes casos: Caso 222/88, Union Nationale des Entraîneurs et Cadres Techniques Professionnels du Football (Unectef) vs Georges Heylens e outros; Caso 374/87, Orkem vs Comissão das Comunidades Europeias; Caso C-269/90, Technische Universität München vs Hauptzollamt München-Mitte; Caso C-32/95 P, Comissão das Comunidades Europeias vs Lisretal – Organização Gestão de Restaurantes Colectivos Ld^a e outros. Já a afirmação de um específico direito fundamental à boa administração por parte desta corte de justiça se dá pela primeira vez no Caso C-255-90 P, Jean-Louis Burban contra Parlamento Europeu; seguido dos casos T-167/94, Detlef Nöelle vs Conselho da União Europeia e Comissão das Comunidades Europeias; e, T-231/97, New Europe Consulting y Michael P. Brown vs Comissão das Comunidades Europeias. VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Direito fundamental à boa administração e governança*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 67-75.

²³⁷ Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia cujo artigo 41 assim estabelece:

“Artigo 41 - Direito a uma boa administração

1. Todas as pessoas têm direito a que os seus assuntos sejam tratados pelas instituições e órgãos da União de forma imparcial, equitativa e num prazo razoável.

2. Este direito compreende, nomeadamente:

- o direito de qualquer pessoa a ser ouvida antes de a seu respeito ser tomada qualquer medida individual que a afete desfavoravelmente,

- o direito de qualquer pessoa a ter acesso aos processos que se lhe refiram, no respeito dos legítimos interesses da confidencialidade e do segredo profissional e comercial,

- a obrigação, por parte da administração, de fundamentar as suas decisões.

3. Todas as pessoas têm direito à reparação, por parte da Comunidade, dos danos causados pelas suas instituições ou pelos seus agentes no exercício das respectivas funções, de acordo com os princípios gerais comuns às legislações dos Estados-Membros.

4. Todas as pessoas têm a possibilidade de se dirigir às instituições da União numa das línguas oficiais dos Tratados, devendo obter uma resposta na mesma língua”. UNIÃO EUROPEIA. Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. *Jornal Oficial da União Europeia*, [S.l.], 7 jun. 2016. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:12016P/TXT>>. Acesso em: 28 out. 2017.

²³⁸ Nos termos do artigo 6º do Tratado de Lisboa “a União reconhece os direitos, as liberdades e os princípios enunciados na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, de 7 de Dezembro de 2000, com as adaptações que lhe foram introduzidas em 12 de Dezembro de 2007, em Estrasburgo, e que tem o mesmo valor jurídico que os Tratados”. UNIÃO EUROPEIA. Tratado de Lisboa. EUR-LEX. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_2007.306.01.0001.01.POR&toc=OJ:C:2007:306:TOC>. Acesso em: 28 out. 2017.

²³⁹ RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime. *El derecho a una buena administración para los ciudadanos: un modelo global de administración*. Oleiros (La Coruña): INAP, 2013. p. 71.

realização está a cargo do Provedor de Justiça Europeu²⁴⁰. De acordo com o introito do código, este “ajuda os cidadãos individuais a compreender e a fazer valer os seus direitos, e promove o interesse público em uma administração europeia aberta, eficiente e independente”²⁴¹. Portanto, um instrumento ao alcance do cidadão e a serviço da democracia na promoção da boa administração.

Fundado nesta lógica histórico-normativa gerada na Europa e que se espalhou pelo mundo, inclusive no Brasil²⁴², Juarez Freitas identifica o direito fundamental à boa administração pública como um autêntico “plexo de direitos, regras e princípios, encartados em uma síntese, ou seja, o somatório de direitos subjetivos públicos”²⁴³, dentre os quais destacam-se os seguintes direitos fundamentais: direito à administração pública transparente; direito à administração pública sustentável; direito à administração pública dialógica; direito à administração pública imparcial e desviesada; direito à administração pública proba; direito à administração pública respeitadora da legalidade temperada; e, direito à administração pública preventiva, precavida e eficaz. Ressalta o mencionado autor que esse rol é meramente exemplificativo, pois ali consta apenas um “*standard* mínimo” de direitos que compõem o direito fundamental à boa administração pública²⁴⁴, o que acaba revelando que ele não está subsumido e nem equiparado²⁴⁵ apenas ao princípio da eficiência administrativa, mas interligado²⁴⁶ a todos os princípios constitucionais que regulam a administração pública.

²⁴⁰ Código Europeu de Boa Conduta Administrativa cujo artigo 26 assim estabelece:

“Artigo 26.º - Direito de apresentar queixa ao Provedor de Justiça Europeu: Qualquer falta de uma instituição ou de um funcionário na observância dos princípios estabelecidos no presente Código pode ser objeto de queixa ao Provedor de Justiça Europeu, nos termos do artigo 228.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e do Estatuto do Provedor de Justiça Europeu. UNIÃO EUROPEIA. *O código Europeu de boa conduta administrativa*. Strasbourg, 2015. p. 23. Disponível em: <<https://www.ombudsman.europa.eu/pt/resources/code.faces#/page/1>>. Acesso em 12 out. 2017.

²⁴¹ UNIÃO EUROPEIA. *O código Europeu de boa conduta administrativa*. Strasbourg, 2015. p. 5. Disponível em: <<https://www.ombudsman.europa.eu/pt/resources/code.faces#/page/1>>. Acesso em 12 out. 2017.

²⁴² Menciona Ingo Wolfgang Sarlet que no Brasil a Constituição da República de 1988 “além de implicitamente consagrar o direito fundamental à boa administração, ela já previu expressamente os critérios, diretrizes, princípios que norteiam e permitem a concretização dessa ideia de boa administração. Então, diria que a nossa Constituição, na verdade, já antes da Carta da União Europeia, pelo menos no âmbito formal, talvez tenha ido até mesmo além da própria União Europeia”. SARLET, Ingo Wolfgang. *A administração pública e os direitos fundamentais*. Porto Alegre: Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região, 2007. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/upload/arquivos/emagis_atividades/ingowolfgangSarlet.pdf>. Acesso em: 27 out. 2017. Ainda sobre a presença do direito fundamental à boa administração no Brasil, cabe referir as decisões monocráticas proferidas nos recursos RE707077, ARE 721364 e ARE 639013 em que Ministros do Supremo Tribunal Federal confirmaram decisões de tribunais inferiores que invocaram este direito para fundamentar a suas decisões.

²⁴³ FREITAS, Juarez. *Direito fundamental à boa administração pública*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 21.

²⁴⁴ Conforme FREITAS, Juarez. *Direito fundamental à boa administração pública*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 23.

²⁴⁵ Hely Lopes Meirelles compreende que o “dever de eficiência” corresponde ao “dever de boa administração” e que este dever já estaria incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro desde a edição do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito*

Em razão disso, Jaime Rodríguez-Arana apresenta uma lista adicional de trinta e um direitos fundamentais que, no seu ponto de vista, também concretizam o direito fundamental dos cidadãos a uma boa administração pública, destacando-se os seguintes, em complemento à relação de Juarez Freitas: direito à motivação das ações administrativas; direito à tutela administrativa efetiva; direito a uma decisão administrativa em prazo razoável; direito a uma indenização justa nos casos de lesões de bens ou direitos como consequência do funcionamento dos serviços de responsabilidade pública; direito a serviços públicos e de interesse geral de qualidade; direito a apresentar queixas, reclamações e recursos perante a administração; direito a interpor recursos perante autoridade judicial sem necessidade de esgotar a via administrativa previamente; direito a acessar a informação de interesse geral; e, direito a ser notificado por escrito ou através das novas tecnologias das decisões que lhe digam respeito no prazo de tempo mais breve possível²⁴⁷.

Com base nestas premissas, Juarez Freitas afirma que o direito fundamental à boa administração pública pode ser definido como o

[...] direito fundamental à administração pública eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas²⁴⁸.

administrativo brasileiro. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 104-105. Igualmente, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco na 4ª edição do seu Curso de Direito Constitucional, ao tratarem do princípio da eficiência também o equipararam a boa administração asseverando que “introduzido no texto da Constituição de 1988 pela Emenda n. 19/98, esse princípio consubstancia a exigência de que os gestores da coisa pública não economizem esforços no desempenho dos seus encargos, de modo a otimizar o emprego dos recursos que a sociedade destina para a satisfação das suas múltiplas necessidades; numa palavra, que *praticuem a "boa administração"*, de que falam os publicistas italianos” (grifo nosso). MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 884. No entanto, ao se consultar a 7ª edição desta mesma obra, verificou-se que estes autores suprimiram tal afirmação do seu texto, o que pode indicar que passaram a se filiar à doutrina contemporânea e sob a influência das normativas da União Europeia apresentada e desenvolvida no Brasil por Juarez Freitas nos termos da citação da nota anterior.

²⁴⁶ De acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello, o princípio da eficiência nada mais é do que uma faceta do princípio da boa administração. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 126-127. Corroborando, Daniela Zago Gonçalves da Cunda afirma que “o direito fundamental à boa administração e sobretudo o dever fundamental à boa administração estão interligados aos princípios constitucionais destinados à administração pública (art. 37 da CRFB), ou seja, para além do princípio da legalidade, incluindo-se vários outros, de maneira multidimensional, com ênfase no princípio da eficiência”. CUNDA, Daniela Zago Gonçalves da. *O dever fundamental à saúde e o dever fundamental à educação na lupa dos tribunais (para além) de contas*. Porto Alegre: Simplíssimo, 2015. (Posição Kindle 768-772). Edição para Kindle.

²⁴⁷ RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime. *El derecho a una buena administración para los ciudadanos: un modelo global de administración*. Oleiros (La Coruña): INAP, 2013. p. 102-109.

²⁴⁸ FREITAS, Juarez. *Direito fundamental à boa administração pública*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 21.

Jaime Rodríguez-Arana, de forma bastante sucinta, define a boa administração como aquela que promove democraticamente direitos e qualidade de vida aos seus cidadãos. Para que isso ocorra é necessária uma administração imbuída da missão de servir “a la ciudadanía, que realice su trabajo con racionalidad, justificando sus actuaciones y que se oriente continuamente al interés general”²⁴⁹. Por outro lado, uma má administração pública, na visão desse mesmo autor, seria aquela “al margen del principio de juridicidad, que actuara sin normas de cobertura, en función de los caprichos y deseos de sus dirigentes”²⁵⁰, bem como, aquela, como indica Beatriz Tomás Mallén, em que se verificam “casos de irregularidades administrativas, injusticia, discriminación, abuso de poder, falta o denegación de información y demoras innecesarias”²⁵¹. Ou seja, “cuando un organismo público no obra de conformidad con las normas o principios a los que debe obligatoriamente atenerse”²⁵². É, em poucas palavras, aquela administração cujo agir é inconstitucional, pois atua violando os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

Enfim, o direito fundamental à boa administração pública “tiene que ver con los derechos básicos de la persona y con su relación respecto de uno de los órganos constitucionales fundamentales en la vida de los ciudadanos, la Administración”²⁵³. É levar a cabo a ideia de *accountability*, e o compromisso do Estado com a dignidade da pessoa humana e a concretização de todos os seus direitos fundamentais em um ambiente democrático, em observância aos princípios constitucionais implícitos e explícitos que norteiam a sua conduta.

Logo, uma administração pública somente será boa quando a função administrativa dirigir-se à satisfação do interesse público geral e irrestrito, seus membros agirem com ética, probidade, imparcialidade, responsabilidade fiscal e transparência, voltada a garantir aos seus cidadãos a melhora das suas condições de vida, o respeito à pluralidade e diversidade e o exercício pleno de suas liberdades, bem como estiver em constante aperfeiçoamento e modernização para atender a todos eficientemente sem distinção. Neste modo de agir, enquadra-se a concessão de incentivos tributários, que somente será legítima se decorrer de um ato de boa administração.

²⁴⁹ RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime. *El derecho a una buena administración para los ciudadanos: un modelo global de administración*. Oleiros (La Coruña): INAP, 2013. p. 18.

²⁵⁰ RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime. *El derecho a una buena administración para los ciudadanos: un modelo global de administración*. Oleiros (La Coruña): INAP, 2013. p. 22.

²⁵¹ TOMÁS MALLÉN, Beatriz. *El derecho fundamental a una buena administración*. Madrid: INAP, 2004. p. 70.

²⁵² RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime. *El derecho a una buena Administración para los ciudadanos: un modelo global de administración*. Oleiros (La Coruña): INAP, 2013, p. 77.

²⁵³ TOMÁS MALLÉN, Beatriz. *El derecho fundamental a una buena administración*. Madrid: INAP, 2004. p. 317.

3.4 A Gestão Fiscal Responsável como um Dever Jusconstitucional Estatal para a Boa Administração Pública

A gestão fiscal responsável, como visto, está fulcrada na Constituição da República de 1988. Através de princípios e regras, sejam eles implícitos ou explícitos, retira-se do texto constitucional aquilo que Hans Kelsen denomina de o “ser-devido - ou seja, o ser positivamente permitido, o ser autorizado e o ser prescrito”²⁵⁴ que deve nortear a conduta do gestor público da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios no trato das finanças públicas. Todo esse conjunto normativo, que foi regulamentado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, constitui-se em uma espécie de dever outorgado pela Constituição aos entes que constituem o Estado brasileiro.

Sobre a outorga de deveres pelo Direito ao Estado, tendo como ponto de partida a lei fundamental, a Constituição, Hans Kelsen explica que

[...] a teoria do Estado pressupõe que o Estado, enquanto unidade coletiva que aparece como sujeito de uma vontade e de uma atuação, é independente do Direito e até preexistente ao mesmo. Mas o Estado cumpre a sua missão histórica - ensina-se - criando o Direito, o ‘seu’ Direito, a ordem jurídica objetiva, para depois se submeter ele próprio a ela, quer dizer: para se obrigar e se atribuir direitos através do seu próprio Direito. Assim o Estado é, como entidade metajurídica, como uma espécie de poderoso macro-*ánthropos* ou organismo social, pressuposto do Direito e, ao mesmo tempo, sujeito jurídico que pressupõe o Direito porque lhe está submetido, é por ele obrigado e dele recebe direitos. E a teoria da bilateralidade e autovinculação do Estado que, apesar das patentes contradições que repetidamente lhe são assacadas, se afirma contra todas as objeções com uma tenacidade sem exemplo²⁵⁵. (grifo do autor).

Contribuindo para as finalidades desta exposição e complementando as palavras do jurista alemão, Santiago Varela Díaz aduz que

[...] la vinculación a la Constitución de los poderes públicos se resume en la exigencia de que éstos acomoden su actividad a disposiciones constitucionales no sólo de procedimiento, sino, asimismo, de carácter sustantivo o material. Y tal exigencia viene acompañada de una sanción - la invalidez de los actos que contradigan lo dispuesto en la Constitución -, de manera que dicha vinculación puede configurarse como un auténtico deber jurídico general para los poderes públicos²⁵⁶.

²⁵⁴ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 84.

²⁵⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 199.

²⁵⁶ VARELA DÍAZ, Santiago. La idea de deber constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, ano 2, n. 4, p. 71, 1982. Disponível em <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=249663>>. Acesso em 12 jul. 2016.

Tais deveres jurídicos dispostos na Constituição e confiados ao Estado, para os objetivos didáticos deste trabalho são aqui denominados de deveres jusconstitucionais estatais e dizem respeito àquelas normas previstas no seu texto que determinam “o que o Estado não deve fazer (= dever negativo) ou o que lhe cabe empreender (= dever positivo)”²⁵⁷ perante a ordem jurídica estatal. Eles correspondem, conforme Luís Roberto Barroso, a prestações positivas ou negativas do Estado que irão proporcionar aos indivíduos (titulares de direitos fundamentais) o “desfrute de bens jurídicos nelas consagrados”²⁵⁸. Os deveres jusconstitucionais estatais são, portanto, o sustentáculo à existência dos direitos fundamentais (e da força normativa da Constituição como defende Konrad Hesse²⁵⁹).

Entretanto, não há que se confundir tais deveres com os deveres fundamentais, pois aqueles deveres, como recém mencionado, a Constituição impõe unicamente ao Estado e estes, segundo Jorge Miranda, são comportamentos positivos ou negativos impostos “às pessoas frente ao poder político ou, por inferência de direitos ou interesses difusos, a certas pessoas perante outras”²⁶⁰. Ademais, ao contrário dos deveres jusconstitucionais estatais, que são mandamentos ao Estado para o adequado exercício da função administrativa, os deveres fundamentais, conforme Cristina Pauner Chulvi, subjetivamente “están orientados a definir el status jurídico de los ciudadanos puesto que son los instrumentos que permiten al poder público lograr la igualdad material entre aquéllos” e objetivamente “se confirman como elementos configuradores del propio orden jurídico-político”²⁶¹, o que os tornam complementários dos direitos fundamentais, mas não correlativos.

Em relação à correlatividade ou (as)simetria dos deveres fundamentais com os direitos fundamentais, argumenta a referida autora que entre eles há uma relação de

²⁵⁷ BENJAMIN, Antonio Herman V. Constitucionalização do ambiente e ecologização da Constituição brasileira. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MORATTO Leite, José Rubens (Org.). *Direito constitucional ambiental brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 113.

²⁵⁸ BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 288.

²⁵⁹ Neste sentido é a sua lição: “se [a Constituição] quiser preservar a sua força normativa num mundo em processo de permanente mudança político-social. Se pretende preservar a força normativa dos seus princípios fundamentais, deve ela incorporar, mediante meticulosa ponderação, parte da estrutura contrária. Direitos fundamentais não podem existir sem deveres, a divisão de poderes há de pressupor a possibilidade de concentração de poder, o federalismo não pode subsistir sem uma certa dose de unitarismo. Se a Constituição tentasse concretizar um desses princípios de forma absolutamente pura, ter-se-ia de constatar, inevitavelmente - no mais tardar em momento de acentuada crise - que ela ultrapassou os limites de sua força normativa. A realidade haveria de pôr termo à sua normatividade; os princípios que ela buscava concretizar estariam irremediavelmente derogados”. HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991. p. 21.

²⁶⁰ MIRANDA, Jorge. Direitos e deveres fundamentais do homem. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito da OPET, Curitiba*, v. 2, 2. ed.. [2017?]. Disponível em: <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima2/Jorge_Miranda.pdf>. Acesso em 28 out. 2017.

²⁶¹ CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 295-296.

complementariedade, estando ambos gravitando no mesmo eixo em razão do indivíduo frente ao Estado Democrático de Direito. Contudo, eles não estão correlacionados entre si²⁶². Compartilha do mesmo entendimento Joaquim José Gomes Canotilho quando afirma serem os deveres fundamentais assimétricos aos direitos fundamentais²⁶³.

A seu turno, Jorge Miranda os vislumbra como simétricos e divididos em duas categorias. A primeira concerne “aos deveres de natureza política ou homóloga de direitos políticos (máxime nos domínios tributário, eleitoral ou militar)”²⁶⁴, e a segunda, aos deveres de cunho econômico, social e cultural, os quais “assumem relevância constitucional, por, sem o seu cumprimento, se frustrarem a efectivação de direitos fundamentais ou de interesses difusos e as correspondentes incumbências do Estado”²⁶⁵, como, por exemplo, os deveres de formação escolar e de proteção do meio ambiente atribuídos a cada indivíduo.

Neste horizonte de sentido, permite-se afirmar que a gestão fiscal responsável é um dever jusconstitucional estatal, pois é a Constituição da República de 1988 que estabelece as condutas que devem ser observadas por todos os entes do Estado na administração e controle da sua receita e despesa, incluindo aqui a renúncia de receita tributária. É, portanto, a Constituição que impõe o mandamento de que a gestão das finanças públicas deve se dar de forma transparente, planejada, controlada, prudente, eficiente e proba, condutas nucleares que constituem o dever de responsabilidade na gestão fiscal.

O cumprimento desse dever contribui para a implementação dos objetivos da República definidos no artigo 3º do texto constitucional de 1988. Somente administrando com responsabilidade os recursos públicos disponíveis e concedendo-se incentivos tributários sob a égide do controle de juridicidade apresentados no capítulo anterior é que se possibilitará que as políticas públicas sejam financiadas e efetivadas para implementar tais objetivos sem

²⁶² A autora exemplifica seu ponto de vista asseverando que “el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el deber de defensa, el deber de conocer el castellano, el deber de colaborar con la Administración de justicia y otros tantos deberes que la Constitución española exige a los particulares ni son el reflexo de un derecho subjetivo outorgado a otros ciudadanos o categoría de ciudadanos ni generan el nacimiento de una situación de ventaja o un derecho subjetivo en outro sujeto o grupo de sujetos”. CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 35.

²⁶³ Para este autor “[...] não se estabelece a correspondência estrita entre direitos fundamentais e deveres fundamentais. Vale aqui o princípio da *assinalagmaticidade* ou da *assimetria* entre direitos e deveres fundamentais, entendendo-se mesmo ser a assimetria entre direitos e deveres uma condição necessária de um “estado de liberdade” (grifo do autor). CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 533.

²⁶⁴ MIRANDA, Jorge. Direitos e deveres fundamentais do homem. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito da OPET*, Curitiba, v. 2, 2. ed.. [2017?]. Disponível em: <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima2/Jorge_Miranda.pdf>. Acesso em 28 out. 2017.

²⁶⁵ MIRANDA, Jorge. Direitos e deveres fundamentais do homem. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito da OPET*, Curitiba, v. 2, 2. ed.. [2017?]. Disponível em: <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima2/Jorge_Miranda.pdf>. Acesso em 28 out. 2017.

causar lesão ao erário. Como já ressaltado²⁶⁶, não se realizam e não se asseguram direitos sem custos, razão pela qual a utilização desses recursos deve estar harmonizada com as disponibilidades do tesouro, para que os gastos diretos e indiretos (as renúncias tributárias) sejam efetivados com qualidade e sem desvio de finalidade.

Evidencia-se, então, que a lógica da Constituição está no sentido de que, através do financiamento e execução bem-sucedida das políticas públicas, atingem-se os objetivos da República. Esses objetivos nada mais são do que a expressão de atos materiais e concretos da boa administração pública que atuam em prol do “desenvolvimento intersubjetivo dos partícipes do sistema constitucional”²⁶⁷. Sendo assim, ao agir visando à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, ao desenvolvimento nacional, à erradicação da pobreza e da marginalização, à redução das desigualdades sociais e regionais e à promoção do bem de todos, o Estado brasileiro busca satisfazer as pretensões dos titulares do direito fundamental a uma boa administração pública.

Em consonância com a linha de raciocínio que se intentou desenvolver no presente capítulo, compreende-se que a gestão fiscal responsável é um dever jusconstitucional estatal, cujo cumprimento serve de substrato à concretização do direito fundamental à boa administração pública. Essa junção da gestão fiscal responsável e boa administração conduz a um dos fins do Estado, que é a promoção de políticas públicas que assegurarão a efetivação dos objetivos da República baseadas no respeito à dignidade da pessoa humana e à realização dos direitos fundamentais.

Desta maneira, define-se o vínculo de complementariedade que há entre a gestão fiscal responsável e a boa administração pública. A primeira assegura o equilíbrio das contas públicas para que se executem e se atinjam os objetivos da República que densificam a segunda. O estabelecimento desse vínculo em relação à gestão fiscal responsável, no que pertine ao objeto deste trabalho, tem por força legitimar as políticas públicas de concessão de incentivos tributários que acarretam renúncia de receita tributária, ao passo que ampara a sua ocorrência em um ambiente constitucionalmente adequado e voltado à realização do desenvolvimento nacional previsto no artigo 3º, II, da Constituição de 1988. Em relação à boa administração, percebe-se a atuação estatal voltada ao bem-estar dos cidadãos e à melhora de suas condições de vida, evitando-se, por exemplo, a ocorrência de renúncias de receita sem

²⁶⁶ Vide o subtítulo 2.2.

²⁶⁷ FRANÇA, Phillip Gil. Objetivos fundamentais da república, escolhas públicas e políticas públicas: caminhos de concretização dos benefícios sociais constitucionais. RIDB, Florianópolis, ano 2, n. 9, p. 9407-9419, 2013. Disponível em: <https://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/09/2013_09_09407_09419.pdf>. Acesso em 28 out. 2017.

comprovação de sua juridicidade e que violem ou retirem direitos fundamentais, exigindo-lhe, entre outras coisas, a transparência na sua realização.

Esta questão será aprofundada no capítulo a seguir, contando com uma investigação empírica voltada a verificar a atual situação da demonstração da renúncia de receita tributária nos Portais da Transparência dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul do ano de 2014.

4 O SENTIDO DA TRANSPARÊNCIA NA CONCESSÃO DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS E A DEMONSTRAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA: REALIDADE, PERSPECTIVAS E POSSIBILIDADES

Este capítulo, cumulando pesquisa bibliográfica-documental e empírica, aborda a transparência da gestão fiscal para verificar e relatar como os Portais da Transparência dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul disponibilizam as informações referentes à renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários. A partir do horizonte a ser revelado na consulta a estes Portais da Transparência, articulam-se perspectivas para a efetivação da transparência da renúncia de receita tributária e concretização do direito à boa administração pública.

4.1 Considerações Iniciais

No conjunto de direitos, regras e princípios que amparam e respaldam a noção de boa administração pública e a concretizam como um direito fundamental do cidadão, assim referido no capítulo anterior, a transparência assume relevante papel no controle da concessão de incentivos tributários. A temática envolvendo ambos institutos recebe cada vez mais espaço no noticiário²⁶⁸, suscita a discussão entre os cidadãos e motiva os órgãos de controle a

²⁶⁸ Exemplificativamente, foi noticiado pelo Jornal Correio do Povo: BEMFICA, Flávia. Órgãos de controle têm acesso limitado a isenções fiscais no Rio Grande do Sul – Entidades pressionam por aprovação de CPI para investigar renúncias. *Correio do Povo*, Porto Alegre, 24 abr. 2017. Disponível em: <<http://www.correiodopovo.com.br/Noticias/Politica/2017/04/615897/Orgaos-de-controle-tem-acesso-limitado-a-isencoes-fiscais-no-Rio-Grande-do-Sul->>. Acesso em: 02 fev. 2018; BEMFICA, Flávia. Omissão de dados de isenções fiscais aumenta rejeição a pacote do Piratini – Renúncia de recursos abala argumento de crise financeira para aprovar leis com foco em privatizar setor elétrico. *Correio do Povo*, Porto Alegre, 07 maio 2017. Disponível em: <<http://www.correiodopovo.com.br/Noticias/Politica/2017/05/617066/Omissao-de-dados-de-isencoes-fiscais-aumenta-rejeicao-a-pacote-do-Piratini>>. Acesso em: 02 fev. 2018. Na mesma direção, o Jornal Folha de São Paulo noticiou que: CARNEIRO, Mariana. Governo não sabe se metade dos programas de subsídio dão resultado. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 08 jan. 2018. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/01/1948680-governo-nao-controla-efetividade-53-dos-subsidios-de-renuncia-de-impostos.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018; LIMA, Flávia. Renúncia fiscal dá pouca margem de manobra ao governo. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 18 set. 2017. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/09/1919110-renuncia-fiscal-engessada-da-pouca-margem-de-manobra-ao-governo.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018; PESSOA, Gabriela de Sá. Governo Alckmin oculta dados sobre renúncia fiscal, aponta TCE. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 21 jun. 2017. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2017/06/1894705-governo-alcmin-nao-informa-dados-sobre-renuncia-fiscal-aponta-tce.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018; VETTORAZZO, Lucas; AGOSTINI, Renata. Justiça do Rio intima Pezão a explicar isenções fiscais a joalheria. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 25 nov. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/11/1835616-justica-do-rio-intima-pezaao-a-explicar-isencoes-fiscais-a-joalheria.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018; NOGUEIRA, ÍTALO. Justiça bloqueia de R\$ 1 bi em bens de Cabral e Michelin por incentivo fiscal. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 25 nov. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2016/11/1835588-justica-bloqueia-de-r-1-bi-em-bens-de-cabral-e-michelin-por-incentivo-fiscal.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018; LAMDIN, Raquel; CUNHA, Joana. OMC condena política industrial do Brasil e pede revisão de incentivos. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 11 nov. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/11/1831528-omc-considera-ilegais-programas-da-politica->

realizarem ações voltadas a retirar a opacidade que recai sobre os atos que concedem incentivos tributários²⁶⁹.

No plano filosófico, vem sendo apresentado e debatido nos últimos anos por Byung-Chul Han que o alcance da transparência é maior do que apenas a temas estatais relativos a corrupção e a liberdade de informação, abarcando todos os processos sociais²⁷⁰, constituindo o que ele denomina de sociedade da transparência. Centrando-se basicamente nas relações entremeadas pela moral na sociedade contemporânea digital, esse filósofo coreano-alemão indica que a busca incessante da sociedade atual pela transparência reside em uma forma de compensar a falta de confiança²⁷¹. De acordo com ele, “a sociedade da transparência é uma sociedade da desconfiança e da suspeita, que, em virtude do desaparecimento da confiança, agarra-se ao controle”²⁷². Esse controle radicado na transparência constitui um novo

industrial-brasileira-diz-jornal.shtml>. Acesso em: 02 fev. 2018; PROMOTORIA obtém liminar que proíbe Rio de conceder benefícios fiscais. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 27 out. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/10/1827036-mprj-obtem-liminar-que-proibe-rio-de-conceder-ou-renovar-beneficios-fiscais.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018; ESTADOS passam a taxar benefício fiscal de empresas para ampliar receita. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 31 ago. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/08/1808629-estados-passam-a-taxar-beneficio-fiscal-de-empresas-para-ampliar-receita.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018; WIZIACK, Julio; CARNEIRO, Mariana. Governo não avalia efeito de programas de isenção fiscal, diz TCU. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 12 jun. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/06/1780671-pais-nao-ve-contrapartida-de-isencao-fiscal-diz-tcu.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018. Também, o site de notícias G1 divulgou que MARTELLO, Alexandre. Renúncia fiscal soma R\$ 400 bi em 2017 e supera gastos com saúde e educação: classificadas pelo fisco como ‘perda de arrecadação’, renúncias tributárias foram concedidas pelos governos nas últimas décadas a fim de estimular setores da economia ou regiões. *G1: economia*, Brasília, DF, 03 set. 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/renuncia-fiscal-soma-r-400-bi-em-2017-e-supera-gastos-com-saude-e-educacao.ghtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018. A Agência de Notícias do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul divulgou em seu portal eletrônico que RIO GRANDE DO SUL. Ministério Público. TJ determina que Governo do Estado remeta ao MP documentos sobre incentivos fiscais concedidos. Porto Alegre, 05 maio 2017. Disponível em: <<https://www.mprs.mp.br/noticias/civel/44086/>>. Acesso em: 02 fev. 2018. E o Jornal Zero Hora publicou que MATOS, Eduardo. MP acusa governo do RS de manter ‘atos secretos’ sobre contas públicas – Ação Civil Pública pede que Secretaria da Fazenda libere a relação de empresas com incentivos fiscais. *Gaúcha ZH*, Posto Alegre, 28 nov. 2016. Disponível em: <<https://gauchazh.clicrbs.com.br/geral/noticia/2016/11/mp-acusa-governo-do-rs-de-manter-atos-secretos-sobre-contas-publicas-cj5wijdr61sarxbj0olhkzbnr.html>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

²⁶⁹ Neste sentido, notícia de 01/12/2017 do Portal da Rádio Guaíba: “MPC e TCE iniciam análise de incentivos fiscais concedidos pelo governo do RS - Justiça voltou a determinar, nesta semana, que governo dê transparência aos incentivos fiscais para os órgãos de controle. *Portal da Rádio Guaíba*, Porto Alegre, 01 dez. 2017. Disponível em: <<http://www.radioguaiba.com.br/noticia/mpc-e-tce-iniciam-analise-de-incentivos-fiscais-concedidos-pelo-governo-do-rs/>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

²⁷⁰ HAN, Byung-Chul. *Sociedade da transparência*. Petrópolis: Vozes, 2017. p. 10-11.

²⁷¹ Conforme acentua Diogo Silva da Cunha em recensão sobre a obra, “a exigência de transparência só emerge numa sociedade, segundo Han, que não confia nem nos seus governantes nem nos seus indivíduos. A desconfiança assenta no controlo. A utopia da ‘democracia da vigilância’ e a ideologia da post-privacy acabam por transformar a sociedade da transparência numa sociedade do controlo, na qual as pessoas se devem iluminar umas às outras incessantemente, na qual ‘cada um e todos controlam todos e cada um’”. CUNHA, Diogo Silva da. Positividade, transparência e controlo. A sociedade da transparência. *Comunicação Pública*, Lisboa, v. 10, n. 17, jun. 2015. Disponível em: <<http://journals.openedition.org/cp/913>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

²⁷² HAN, Byung-Chul. *Sociedade da transparência*. Petrópolis: Vozes, 2017. p. 111.

imperativo social, servindo de subterfúgio para recuperar os valores da honestidade e sinceridade.

A exposição de seu pensamento é realizada em tom de crítica e com certa preocupação, pois no plano das relações humanas a transparência conduzirá à perda da vivacidade do mundo, tornando os seres lineares e uniformes, encaixados “sem qualquer resistência ao curso raso do capital, da comunicação e da informação”²⁷³. Transpondo essas ideias para o campo do Direito Público, objeto desta pesquisa, verifica-se que podem contribuir para a compreensão da relação entre o Estado e o cidadão, especialmente quanto à crise de representatividade entre eleitor e eleito.

Em certa medida, esta relação vem sendo marcada por uma suposta desconfiança do cidadão nos gestores pelo trato da coisa pública, o que ressalta a importância da transparência para superar a sua apatia e superficialidade, combater a opacidade dos atos administrativos, formar cidadãos conscientes dos seus direitos e deveres, e qualificar o gasto público. Enfim, concretizar a boa administração pública como expressão do Estado Democrático de Direito, recordando, com Lenio Luiz Streck, que

[...] nunca é demais repetir que o Estado Democrático de Direito se assenta em dois pilares: a democracia e os direitos fundamentais. Não há democracia sem o respeito à realização dos direitos fundamentais-sociais e, não há direitos fundamentais-sociais – no sentido que lhes é dado pela tradição – sem democracia. Há, assim, uma copertença entre ambos. O contemporâneo constitucionalismo pensou nessa necessária convivência entre o regime democrático e a realização dos direitos fundamentais, previstos nas Constituições²⁷⁴.

Valendo-se de Norberto Bobbio²⁷⁵, a democracia nasceu com a missão de eliminar para sempre das sociedades o poder invisível e dar vida a um governo cujas ações devem ser desenvolvidas publicamente, com transparência do poder e sem máscaras. Desta forma, no agir estatal não há mais espaço para a opacidade, haja vista que, conforme Pérez Luño,

[...] el obscurantismo y el hermetismo que hicieron posibles, en las comunidades cerradas del pasado, aquellas corruptelas de la vida política, son del todo incompatibles con la diafanidad y apertura de las sociedades abiertas del presente, en las que Internet es un símbolo de libertad e independencia frente a cualquier tentativa de dominación oligárquica²⁷⁶.

²⁷³ HAN, Byung-Chul. Sociedade da transparência. Petrópolis: Vozes, 2017. p. 11.

²⁷⁴ STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e decisão jurídica*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 123.

²⁷⁵ BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015. p. 131-146.

²⁷⁶ PÉREZ LUÑO, Antonio-Henrique. *¿Ciberciudadanía@ o ciudadanía@.com?.* Barcelona: Gedisa, 2004. p. 79.

Karl-Peter Sommermann, com o mesmo ponto de vista, aponta que, mediando a confluência do impacto das novas tecnologias com o fortalecimento da cidadania, a transparência assume um papel “esencial en la estrategia de restablecer la confianza en el sistema democrático y de salvaguardar el Estado de Derecho en una realidad siempre más compleja”²⁷⁷. Dessa atuação em (e com) transparência exsurge o dever do Estado de prestar contas e de informar, e o direito do cidadão de se apropriar desses assuntos e exercer a sua participação democrática no controle e fiscalização do agir estatal. Ou seja, como sintetiza Iñaki Lasagabaster Herrarte, “la democracia requiere que los poderes públicos actúen de forma que la ciudadanía conozca esa actividad y pueda controlarla”²⁷⁸.

Neste sentido, a transparência, apesar de não estar expressa no texto constitucional de 1988, define Têmis Limberger, é “uma integração do princípio da publicidade conjugado com o direito à informação (art. 5º, XXXIII) e o princípio democrático”²⁷⁹. Dada esta peculiaridade, consoante a autora, a transparência assume um caráter distinto da publicidade, vindo a se constituir naquele movimento em que o acesso à informação pública é uma faculdade exercida pelo cidadão de acordo com a sua conveniência, pois a informação está ao seu dispor, na sua inteireza e originalidade, ao passo que a publicidade decorre da disponibilização de informações de caráter educativo, informativo ou de orientação social (artigo 37, §1º da Constituição de 1988) por iniciativa da administração em uma forma de atestar a juridicidade do seu agir²⁸⁰.

De resto, a interação das novas tecnologias da informação com a sociedade democrática incide diretamente nas formas de exercer a cidadania, a qual não passou incólume por esse processo que vem transformando a concepção de Estado regida pela

²⁷⁷ SOMMERMANN, Karl-Peter. La exigência de una administración transparente en la perspectiva de los principios de democracia y del Estado de Derecho. In: MACHO, Ricardo García (Ed.). *Derecho administrativo de la información y administración transparente*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 25.

²⁷⁸ HERRARTE, Iñaki Lasagabaster. Notas sobre el derecho administrativo de la información. In: MACHO, Ricardo García (Ed.). *Derecho administrativo de la información y administración transparente*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 106.

²⁷⁹ LIMBERGER, Têmis. Transparência administrativa e novas tecnologias: o dever de publicidade, o direito de ser informado e o princípio democrático. *Interesse Público*, Sapucaia do Sul, ano 8, n. 39, p. 70, set./out. 2006.

²⁸⁰ Conforme a autora, “a publicidade visa, por meio da divulgação do fato, a assegurar que o ato foi praticado de acordo com a legalidade, moralidade e os demais preceitos que regem a administração” (LIMBERGER, Têmis. *Cibertransparência: informação pública em rede. A virtualidade e suas repercussões na realidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 44). Por esta razão, conclui que “a publicidade e a transparência são dois movimentos em direções distintas, porém, na mesma rodovia. A publicidade surge quando a administração divulga os seus atos à coletividade, enquanto a transparência permite ao cidadão o acesso à informação pública. [...] É a administração agindo em conformidade com o seu dever de publicizar seus atos, o cidadão se informando dos atos praticados pela administração, tudo isto fortalece a cultura democrática”. LIMBERGER, Têmis. Acesso à informação pública em rede: a construção da decisão adequada constitucionalmente. In: STRECK, Lenio Luiz et al. (Org.). *Constituição, sistema sociais e hermenêutica: anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos – Mestrado e Doutorado*, n. 10. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 261.

clássica triangulação de povo, soberania e território. Para Georg Sorensen, “la transformación estuvo siempre a la orden del día. Los Estados, como las otras organizaciones humanas nunca se han quedado quietos sino que se han desarrollado y han cambiado”²⁸¹. Essa transformação, como também afirma Sabino Cassese, significa a “perda de unidade do maior poder público no contexto interno e perda da soberania em relação ao exterior”²⁸² neste mundo cada vez mais globalizado e de fronteiras reduzidas (ou até inexistentes).

Em decorrência disso, Pérez Luño assevera que as novas tecnologias, principalmente o uso da Internet, possibilitam a construção de espaços de participação virtuais, que podem vir a se constituir em um novo tipo de cidadania consubstanciada em dois polos distintos. O polo positivo é denominado por ele de cibercidadania, “un nuevo modo más auténtico, profundo e instalado en los parámetros tecnológicos del presente, para una participación política con vocación planetaria”²⁸³, vindo a se constituir em um meio propulsor do desenvolvimento humano. Já o negativo pode desencadear o que chama de *ciudadania.com*, em que o “titular quede degradado a mero sujeto passivo de la manipulación de poderes públicos y privados”²⁸⁴, cujas consequências poderão chegar ao cerceamento da liberdade como jamais visto. Arremata afirmando que recai sobre os cidadãos a responsabilidade pela prevalência de um destes polos²⁸⁵.

Registre-se, que essa noção de *ciudadania.com* parece se aproximar e, até complementar, a ideia de panóptico digital elaborada por Byung-Chul Han. Iludidos por uma ideia de liberdade, de acordo com o filósofo, as pessoas habitam um panóptico digital, o qual elas mesmas “colaboram ativamente e de forma pessoal em sua edificação e manutenção, expondo-se ao mercado panóptico”²⁸⁶. Contextualiza apontando que o “globo como um todo está se transformando num único panóptico. Não existe um fora do panóptico; ele se torna total, não existindo muralha que possa separar o interior do exterior”²⁸⁷ e exemplificando que “Google® e redes sociais, que se apresentam como espaços de liberdade, estão adotando cada vez mais formas panópticas”²⁸⁸, aprisionando os cidadãos (que colaboram com isso) sem eles se darem conta. Por oportuno, destaca Têmis Limberger que essa ideia também é desenvolvida por Manuel Castells, o qual afirma que se vive em um panóptico eletrônico.

²⁸¹ SORENSEN, Georg. *La transformación del Estado: más allá del mito del repliegue*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010. p. 41.

²⁸² CASSESE, Sabino. *A crise do Estado*. Campinas: Saberes, 2010. p. 14.

²⁸³ PÉREZ LUÑO, Antonio-Henrique. *¿Ciberciudadaní@ o ciudadaní@.com?*. Barcelona: Gedisa, 2004. p. 100.

²⁸⁴ PÉREZ LUÑO, Antonio-Henrique. *¿Ciberciudadaní@ o ciudadaní@.com?*. Barcelona: Gedisa, 2004. p. 100.

²⁸⁵ PÉREZ LUÑO, Antonio-Henrique. *¿Ciberciudadaní@ o ciudadaní@.com?*. Barcelona: Gedisa, 2004. p. 107.

²⁸⁶ HAN, Byung-Chul. *Sociedade da transparência*. Petrópolis: Vozes, 2017. p. 108.

²⁸⁷ HAN, Byung-Chul. *Sociedade da transparência*. Petrópolis: Vozes, 2017. p. 115.

²⁸⁸ HAN, Byung-Chul. *Sociedade da transparência*. Petrópolis: Vozes, 2017. p. 115.

Nesta dimensão, com base na obra do autor, ela sintetiza asseverando que “viver num panóptico eletrônico equivale a ter metade de nossas vidas permanentemente expostas a monitoramento”²⁸⁹, implicando um cerceamento cada vez maior da liberdade em prejuízo da intimidade, o que irá inclusive refletir no direito do cidadão ao esquecimento pelo envolvimento em acontecimentos públicos.

Assim sendo, por intermédio das novas tecnologias estabelece-se positivamente a cibercidadania, uma cidadania eletrônica voltada ao estreitamento das relações democráticas entre o Estado e o cidadão em um ambiente de extrema liberdade e plenamente acessível ao controle de todos, dirigido ao estabelecimento de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos em que os direitos fundamentais são assegurados e concretizados. É neste cenário que se materializa a noção de cibertransparência, elaboração teórica de Têmis Limberger, advinda da conexão das ideias de ciber (relações em rede) a de transparência. Segundo esta autora, quando o Estado se utiliza “das novas tecnologias para tornar disponível a informação pública na internet, permite a participação do cidadão nos assuntos públicos, propicia o controle social e, conseqüentemente, a fiscalização do gasto estatal”²⁹⁰, está-se diante da cibertransparência.

Avançando nesta noção propugnada pela autora, ela afirma que “o fenômeno tecnológico pode servir para potencializar a informação pública”²⁹¹. Tal proposta significa levar a cabo a concretização do direito à boa administração pública, uma vez que aproxima o cidadão do cotidiano da Administração e, em contrapartida, exige-se do gestor maior zelo no trato do patrimônio público e constante aperfeiçoamento e modernização da sua gestão para atender a todos eficientemente e sem distinção.

O agir pautado na cibertransparência possibilita que as escolhas administrativas sobre renunciar a receita estejam acessíveis ao controle cidadão, além dos órgãos de controle institucional, e inibe condutas dos gestores públicos tendentes a ocultar a sua realização. Todas estas atitudes, maximizadas em um ambiente de crise fiscal do Estado²⁹² e instituição de um novo regime fiscal através da Emenda Constitucional nº 95/2016, com a limitação dos gastos públicos da União, trazem à tona a discussão sobre a transparência na concessão (e manutenção) de incentivos tributários que acarreta renúncia de receita tributária, ensejando o

²⁸⁹ LIMBERGER, Têmis. *Cibertransparência: informação pública em rede. A virtualidade e suas repercussões na realidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 64.

²⁹⁰ LIMBERGER, Têmis. *Cibertransparência: informação pública em rede. A virtualidade e suas repercussões na realidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 47.

²⁹¹ LIMBERGER, Têmis. *Cibertransparência: informação pública em rede. A virtualidade e suas repercussões na realidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 45.

²⁹² MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 42-46.

debate e a necessidade de exploração e compreensão deste tema no plano teórico e empírico, tônica deste capítulo.

4.2 A Transparência e o Acesso à Informação da Gestão Fiscal

Não há como ser democrático sem ser transparente²⁹³. A transparência da Administração Pública é uma decorrência do Estado Democrático de Direito, que atribui esse dever a todos aqueles que estão inseridos no seu âmbito e instituições, seja dentro dos seus quadros ou agindo em seu nome, a fim de permitir que o cidadão exerça o direito de cientificar-se de que o agir estatal nas escolhas administrativas está sendo realizado em nome da coletividade com juridicidade, eficiência e probidade. Em virtude disso, Wallace Paiva Martins Júnior conclui que

[...] seja qual for o grau de transparência administrativa em um ordenamento jurídico, esta é considerada um dos alicerces básicos do Estado Democrático de Direito e da moderna Administração Pública pelo acesso à informação e pela participação na gestão da coisa pública, diminuindo os espaços reservados ao caráter sigiloso da atividade administrativa – ponto de partida para os nichos da ineficiência, do arbítrio e da imunidade do poder²⁹⁴.

Então, de plano, pode-se afirmar e ter como linha mestra desta pesquisa que a transparência e o acesso à informação pública são, respectivamente, um dever estatal e um direito fundamental do cidadão²⁹⁵. Sendo assim, quando a Constituição de 1988 estatui o regime democrático à República Federativa do Brasil, inerente a isso está agregada a noção de que, neste país, a transparência rege as relações estatais e serve de substrato à boa

²⁹³ Expõe Juliano Heinen que “é bom que se diga que a transparência possui uma identidade notória com a democracia. Quando se está a falar desta, em algum momento, tem-se que se discursar sobre aquela. Seria a democracia, assim, o principal fundamento político da transparência”. HEINEN, Juliano. *Comentários à lei de acesso à informação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 26.

²⁹⁴ MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 17.

²⁹⁵ Conforme Ingo Wolfgang Sarlet, José Antonio Montilla Martos e Regina Linden Ruaro na apresentação da obra que coordenam, a “transparência e publicidade implicam deveres de prestações informacionais por parte do Estado e direitos subjetivos do cidadão que tem por objeto o acesso tempestivo e de modo facilitado às informações retidas pelo poder público em todos os setores de atividade”. SARLET, Ingo Wolfgang; MOLINARO, Carlos Alberto. Apresentação. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARTOS, José Antonio Montilla; RUARO, Regina Linden (Coord.). *Acesso à informação como direito fundamental e dever estatal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 7. Da mesma forma, Ingo Wolfgang Sarlet e Carlos Alberto Molinaro concluem que “no direito brasileiro existe um dever constitucional do Estado assegurar a gestão transparente da informação, para tanto o Estado está obrigado na proteção da informação, garantindo sua disponibilidade à cidadania, ademais de proteger de igual modo a informação sigilosa e a informação pessoal”. SARLET, Ingo Wolfgang; MOLINARO, Carlos Alberto. O direito à informação na ordem constitucional brasileira: breves apontamentos. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARTOS, José Antonio Montilla; RUARO, Regina Linden (Coord.). *Acesso à informação como direito fundamental e dever estatal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 26.

administração pública²⁹⁶. Mesmo fazendo este registro já no primeiro artigo da Constituição, o constituinte de 1988, no artigo 5º, XXXIII, reforça essa noção quando eleva à categoria de direito fundamental o acesso à informação pública, ao estabelecer que

[...] todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

Com isso, a transparência “passa a ser elemento essencial no contexto jurídico-político nacional, qualificando-se com um instrumento a potencializar o controle social”²⁹⁷, ao assegurar o acesso à informação pública ao cidadão, integrando-o, definitivamente, aos assuntos estatais. A partir da fundamentalidade deste direito²⁹⁸, o dever de transparência na gestão pública é verificado perpassando toda a Constituição de 1988, o que fica explicitado em inúmeros dispositivos, sendo bastante emblemático o disposto nos artigos 31, §3º; 37, *caput*, §§1º e 3º; 39, §6º; 70, parágrafo único; 93, IX; 165, §3º; 216, §2º; e, 220, §1º. Além disso, outros direitos fundamentais também possuem em seu cerne a consagração do direito fundamental à informação pública, como é o caso, por exemplo, do direito de petição e de obter certidões (artigo 5º, XXXIV, “a” e “b”), do *habeas data* (artigo 5º, LXXII) e da publicidade dos atos processuais (artigo 5º, LX).

Para reforçar esta imposição constitucional, no plano internacional atestam o compromisso do Brasil com a transparência os acordos²⁹⁹ firmados para o combate à corrupção, como a Convenção de 1996 da Organização dos Estados Americanos (OEA)³⁰⁰, a

²⁹⁶ Complementando o exposto: OHLWEILER, Leonel Pires. A efetividade do acesso às informações administrativas e o direito à boa administração pública: questões hermenêuticas sobre a transparência na administração pública e a lei nº 12.527/2011. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARTOS, José Antonio Montilla; RUARO, Regina Linden (Coord.). *Acesso à informação como direito fundamental e dever estatal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 27-52.

²⁹⁷ HEINEN, Juliano. *Comentários à lei de acesso à informação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 26.

²⁹⁸ HEINEN, Juliano. *Comentários à lei de acesso à informação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 13-60. Com a mesma compreensão sobre o caráter fundamental do direito de acesso à informação pública, Ingo Wolfgang Sarlet e Carlos Alberto Molinaro afirmam que “a liberdade de informação e os correlatos direitos à informação e de acesso à informação, além de direitos humanos e fundamentais de alta relevância, representam técnicas democráticas de alta densidade na conformação das relações humanas numa determinada comunidade política e social”. SARLET, Ingo Wolfgang; MOLINARO, Carlos Alberto. O direito à informação na ordem constitucional brasileira: breves apontamentos. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARTOS, José Antonio Montilla; RUARO, Regina Linden (Coord.). *Acesso à informação como direito fundamental e dever estatal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 11.

²⁹⁹ BRASIL. Presidência da República. Secretaria de Governo. *Municípios engajados, gestão competente: apoio à administração municipal: governo federal e municípios, início de mandato*. 3. ed. Brasília, DF, 2017. p. 53.

³⁰⁰ Convenção Interamericana contra a Corrupção, adotada em Caracas, em 29 de março de 1996, aprovada por meio do Decreto Legislativo no 152, de 25 de junho de 2002, e promulgada pelo Presidente da República do Brasil através do Decreto nº 4.410, de 07 de outubro de 2002, cujo inteiro teor está apenso ao seu texto. Conforme o artigo II desta Convenção, os seus propósitos são “1. promover e fortalecer o desenvolvimento,

Convenção de 1997 da Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE)³⁰¹ e a Convenção de 2003 da Organização das Nações Unidas (ONU) contra a Corrupção³⁰². Esta última convenção estabelece que os Estados-Partes que a ratificaram deverão aumentar a transparência de sua administração (artigo 10), adotando, entre outras, medidas voltadas à instauração de procedimentos ou regulamentações que permitam ao público em geral obter, quando proceder, informação sobre a organização, o funcionamento e os processos de adoção de decisões de sua Administração Pública, com o devido respeito à proteção da intimidade e dos documentos pessoais, sobre as decisões e atos jurídicos que incumbam ao público. Também, prevê medidas de simplificação dos procedimentos administrativos, quando proceder, a fim de facilitar o acesso do público às autoridades encarregadas da adoção de decisões; e a publicação de informação, o que poderá incluir informes periódicos sobre os riscos de corrupção na Administração Pública.

Enfim, não há espaço para a discricionariedade no acesso à informação, sendo o agir transparente uma conduta vinculada aos poderes públicos³⁰³. Como se percebe, o ordenamento

por cada um dos Estados Partes, dos mecanismos necessários para prevenir, detectar, punir e erradicar a corrupção; e 2. promover, facilitar e regular a cooperação entre os Estados Partes a fim de assegurar a eficácia das medidas e ações adotadas para prevenir, detectar, punir e erradicar a corrupção no exercício das funções públicas, bem como os atos de corrupção especificamente vinculados a seu exercício". BRASIL. *Decreto nº 4.410, de 07 de outubro de 2002*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4410.htm>. Acesso em: 02 fev. 2018.

³⁰¹ Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais concluída em Paris, em 17 de dezembro de 1997, aprovada por meio do Decreto Legislativo nº 125, de 14 de junho de 2000, e promulgada pelo Presidente da República do Brasil através do Decreto nº 3.678, de 30 de novembro de 2000. BRASIL. *Decreto nº 3.678, de 30 de novembro de 2000*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3678.htm>. Acesso em: 02 fev. 2018.

³⁰² Foi adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003 na cidade de Mérida, no México. Por isso, é conhecida também por Convenção de Mérida. A sua incorporação ao ordenamento jurídico brasileiro ocorreu com a aprovação do seu texto por meio do Decreto Legislativo nº 348, de 18 de maio de 2005, e promulgação pelo Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006, do Presidente da República. BRASIL. *Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm>. Acesso em: 02 fev. 2018.

³⁰³ Ilustrativa desta afirmação é a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça: "ADMINISTRATIVO. PASSAPORTE DIPLOMÁTICO. TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. 1. "Todos" - está dito no art. 5º, XXXIII, da Constituição Federal - "têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado". Esse direito individual tem sua contrapartida no dever da Administração Pública de obedecer aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37, caput), dela fazendo parte o cidadão mediante o acesso "a registros administrativos e a informações sobre atos de governo" (art. 37, § 3º, inc. II). A ideia subjacente é a de que a transparência dos atos administrativos constitui o modo republicano de governo; sujeita a res publica à visibilidade de todos, o poder se autolimita ou é limitado pelo controle social, este uma das diretrizes que informaram a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (editada posteriormente à impetração), a saber: "Art. 3º - Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes: V - desenvolvimento do controle social da administração pública". A lei só regulamentou o que já decorria diretamente da norma constitucional, cuja eficácia é plena desde a data da promulgação da Constituição Federal. 2. O nome de quem recebe um passaporte diplomático emitido por interesse público não

jurídico brasileiro e as convenções internacionais em que o país é signatário repelem o obscurantismo das informações, a seletividade na divulgação dos dados públicos e a omissão da administração no esclarecimento das ações do Estado e adota como regra a plenitude do acesso dos cidadãos para participar, opinar e controlar a atividade estatal, sendo o sigilo exceção³⁰⁴.

Todo esse conjunto normativo, a partir de 18 de novembro de 2011, com vigência desde 16 de maio de 2012, passou a ser organizado e disciplinado em um instrumento legislativo específico, que é a Lei nº 12.527, a denominada Lei de Acesso à Informação³⁰⁵. Através destas normas, constitucionais e infraconstitucionais, constituindo um verdadeiro círculo hermenêutico, o acesso à informação pública no Brasil assume outra densidade e sistematização que, apesar de já ter sido reconhecido pela Constituição da República de 1988, passa agora a ter um sentido uniforme e ser passível de realização. Desta forma, conforme Leonel Pires Ohlweiler³⁰⁶, a Lei de Acesso à Informação, regulando um direito já consagrado na Constituição, assegura-lhe efetividade, fomenta o avanço à constitucionalização da Administração Pública e a construção de um Direito Administrativo cada vez mais democrático. Voltada a potencializar a informação pública, e assim concretizar o direito fundamental de acesso à informação em um ambiente democrático, esta lei, refletindo o ideário constitucional, reitera nos seus artigos iniciais (1º e 3º) que a publicidade é preceito geral e o sigilo, a exceção³⁰⁷. As informações de interesse público, independentemente de

pode ficar escondido do público. O interesse público pertence à esfera pública e o que se faz em seu nome está sujeito ao controle social, não podendo o ato discricionário de emissão daquele documento ficar restrito ao domínio do círculo do poder. A noção de interesse público não pode ser linearmente confundida com "razões de Estado", e, no caso concreto, é incompatível com o segredo da informação. Segurança concedida". BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Mandado de segurança nº 16.179*. Impetrante: Empresa Folha da Manhã S/A. Impetrado: Ministro de Estado das Relações Exteriores. Relator: Ministro Ari Pargendler. Brasília, DF, Julgado em: 09 de abril de 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1313418&num_registro=201100393348&data=20140425&formato=PDF>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁰⁴ Neste sentido: OHLWEILER, Leonel Pires. A efetividade do acesso às informações administrativas e o direito à boa administração pública: questões hermenêuticas sobre a transparência na administração pública e a lei nº 12.527/2011. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARTOS, José Antonio Montilla; RUARO, Regina Linden (Coord.). *Acesso à informação como direito fundamental e dever estatal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 48-50.

³⁰⁵ No âmbito do Poder Executivo federal esta lei foi regulamentada pelo Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012.

³⁰⁶ OHLWEILER, Leonel Pires. A efetividade do acesso às informações administrativas e o direito à boa administração pública: questões hermenêuticas sobre a transparência na administração pública e a lei nº 12.527/2011. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARTOS, José Antonio Montilla; RUARO, Regina Linden (Coord.). *Acesso à informação como direito fundamental e dever estatal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 27-36.

³⁰⁷ O direito fundamental de acesso à informação não é absoluto. As restrições ao acesso à informação possuem sede na Constituição da República de 1988 e na lei. No caso da Lei de Acesso à Informação, estas restrições encontram guarida nos seus artigos 21 a 30, mas não recaem sobre os casos envolvendo o acesso à informação necessária à tutela judicial ou administrativa de direitos fundamentais e informações ou documentos que versem sobre condutas que impliquem violação dos direitos humanos praticada por agentes

solicitações, deverão ser sempre divulgadas utilizando-se os meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação para fomentar o desenvolvimento da cultura de transparência e o controle social da Administração Pública. Todo esse proceder, reitera o seu artigo 5º, deve ser realizado mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão, significando que mais do que simplesmente divulgar a informação pública compete à Administração transmiti-la de forma que seja entendida por todos³⁰⁸.

Em poucas palavras, o que esta lei explicita em seus dispositivos é o conceito de cibertransparência, colocando os cibercidadãos no seu devido patamar como agentes de cidadania e transformação social como condição de possibilidade para o desenvolvimento e sustento do Estado Democrático de Direito. Ainda, no que se refere a esta lei e que interessa para a análise do acesso à informação da gestão fiscal, objeto deste subtítulo, convém destacar os seus artigos 8º e 10, e no mesmo sentido os Capítulos III (artigos 7º e 8º) e IV (artigos 9º a 24) do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012, na esfera federal, que apontam o reconhecimento estatal do caráter dúplice da transparência, já vislumbrado pela doutrina.

De acordo com este caráter, é possível subdividir a transparência da administração pública em ativa e passiva. Utilizando-se do conceito de Alejandro Ferreiro Yazigi, a transparência ativa

[...] consiste en la difusión periódica y sistematizada de información acerca de la gestión estatal. Se trata de la obligación impuesta a los órganos del Estado para que con la periodicidad que la norma le señale, publique toda la información que sea necesaria para una evaluación social de su desempeño. Esta información comprende, entre otras, la explicitación de las funciones, actividades, dotación, presupuesto, objetivos, indicadores de gestión, sistemas de atención al público, etc., y debe estructurarse de modo que permita la comparación entre un ejercicio y otro³⁰⁹.

públicos ou a mando de autoridades públicas (artigo 21). Conforme SARLET, Ingo Wolfgang; MOLINARO, Carlos Alberto. O direito à informação na ordem constitucional brasileira: breves apontamentos. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARTOS, José Antonio Montilla; RUARO, Regina Linden (Coord.). *Acesso à informação como direito fundamental e dever estatal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 23. Todavia, como o foco deste trabalho é o acesso à informação pública relativa a renúncia de receita tributária, dispensa-se maiores considerações acerca deste tema.

³⁰⁸ Na mesma linha, Márcio Ferreira Kelles afirma que “o que se exige é algo maior: terá o gestor não apenas que divulgar, mas também traduzir a ação administrativa através de referenciais que expliquem, numa linguagem de compreensão na qual todos possam entender o sentido e o alcance da ação administrativa”. KELLES, Marcio Ferreira. Qualidade fiscal e transparência: já era tempo. *Fórum de Contratação e Gestão Pública*, Belo Horizonte, v. 8, n. 91, p. 69, jul. 2009.

³⁰⁹ FERREIRO YAZIGI, Alejandro. Dinero, política y transparencia: el imperativo democrático de combatir la corrupción. In: INTERNATIONAL ANTI-CORRUPTION CONFERENCE (IACC), 9., 1999, Durban, South Africa. *Anais eletrônicos...* [S.l.], 1999. Disponível em: <<http://anterior.cdc.gov.cl/wp-content/uploads/2015/03/AFERREIRO.pdf>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

Por sua vez, a transparência passiva

[...] denota la obligación a que debe someterse el Estado para conceder, a los ciudadanos que lo requieran, acceso oportuno a la información que obre en poder de los órganos públicos, salvo que medie razón legalmente establecida e imparcialmente acreditada, para justificar la reserva o secreto de determinado tipo de información (seguridad nacional, derechos de terceros, procedimientos en trámite cuya revelación anticipada perjudique el cumplimiento de una función pública, etc.)³¹⁰.

Reproduzindo este sentido, a transparência ativa³¹¹ no ordenamento jurídico brasileiro, nos termos do artigo 8º da Lei de Acesso à Informação, corresponde ao dever dos órgãos e entidades públicas de promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas. Estas informações, obrigatoriamente, como prevê o seu parágrafo segundo, também deverão ser divulgadas em sítios oficiais da rede mundial de computadores (Internet).

Com essa determinação, aperfeiçoam-se e estabelecem-se padrões mínimos exigíveis para o funcionamento dos Portais da Transparência, que foram criados pela Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, para atender, inicialmente, o nicho da transparência fiscal. Desta maneira, em virtude da Lei de Acesso à Informação, tem-se expandida a abrangência desses portais para atender a transparência da administração pública como um todo, por completo, cumprindo assim o desiderato da cibertransparência.

Neste mister da transparência ativa, tais portais, de acordo com o parágrafo terceiro do artigo 8º em comento, devem (i) conter ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão; (ii) possibilitar a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, inclusive abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto, de modo a facilitar a análise das informações; (iii) possibilitar o acesso automatizado por sistemas externos em formatos abertos, estruturados e legíveis por máquina; (iv) divulgar em detalhes os formatos utilizados

³¹⁰ FERREIRO YAZIGI, Alejandro. Dinero, política y transparencia: el imperativo democrático de combatir la corrupción. In: INTERNATIONAL ANTI-CORRUPTION CONFERENCE (IACC), 9., 1999, Durban, South Africa. *Anais eletrônicos...* [S.l.], 1999. Disponível em: <<http://anterior.cdc.gov.cl/wp-content/uploads/2015/03/AFERREIRO.pdf>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

³¹¹ A ideia de transparência ativa não é nova no ordenamento jurídico pátrio, pois já vem prevista no artigo 13 da citada Convenção de 2003 da Organização das Nações Unidas (ONU) contra a Corrupção, do qual o Brasil é Estado Parte. De acordo com este dispositivo, a sua implementação deve ocorrer através de medidas como as seguintes: a) Aumentar a transparência e promover a contribuição da cidadania aos processos de adoção de decisões; b) Garantir o acesso eficaz do público à informação; c) Realizar atividade de informação pública para fomentar a intransigência à corrupção, assim como programas de educação pública, incluídos programas escolares e universitários; d) Respeitar, promover e proteger a liberdade de buscar, receber, publicar e difundir informação relativa à corrupção.

para estruturação da informação; (v) garantir a autenticidade e a integridade das informações disponíveis para acesso; (vi) manter atualizadas as informações disponíveis para acesso; (vii) indicar local e instruções que permitam ao interessado comunicar-se, por via eletrônica ou telefônica, com o órgão ou entidade detentora do sítio; e, (viii) adotar as medidas necessárias para garantir a acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência.

É neste contexto normativo e acrescidas das regras próprias estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, com as alterações promovidas pela referida Lei Complementar nº 131 e a Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016, nos artigos 48, 48-A e 49, que, de forma prioritária e ativa, deve ocorrer a transparência da gestão fiscal da Administração Pública. Conforme a lição de Helio Saul Mileski, essa forma especializada de transparência é um mecanismo democrático que fortalece a cidadania, pois torna obrigatória a prestação de informações ao cidadão “sobre a estrutura e funções do governo, os fins da política fiscal adotada, qual a orientação para elaboração e execução dos planos de governo, a situação das contas públicas e as respectivas prestações de contas”³¹², o que também acaba por qualificar o controle social das contas públicas.

Tal concepção de transparência fiscal, impende ser dito, está fortemente arraigada às diretrizes do Fundo Monetário Internacional – FMI, às quais, como indicado no capítulo anterior, o Brasil aderiu e serviram de inspiração e compromisso para a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal. Para essa organização internacional, que tem entre os seus objetivos a estabilidade fiscal, na qual o acesso à informação pública sobre a situação das finanças dos seus Estados-membros é um elemento importante para a normalidade dos mercados e contenção de crises financeiras na salvaguarda do capital internacional e redução da pobreza no mundo³¹³,

[...] la transparencia fiscal constituye un elemento crítico de la gestión y la rendición de cuentas. Garantiza que los gobiernos cuenten con un panorama exacto de su situación y sus perspectivas fiscales, de los costos y beneficios a largo plazo de

³¹² MILESKI, Helio Saul. A transparência da administração pública pós-moderna e o regime de responsabilidade fiscal. *Interesse Público*, Belo Horizonte ano 12, n. 62, p. 27, jul./ago. 2010.

³¹³ De acordo com o sítio eletrônico desta organização: “About the IMF: The International Monetary Fund (IMF) is an organization of 189 countries, working to foster global monetary cooperation, secure financial stability, facilitate international trade, promote high employment and sustainable economic growth, and reduce poverty around the world. Created in 1945, the IMF is governed by and accountable to the 189 countries that make up its near-global membership”. Tradução nossa: “Sobre o FMI: O Fundo Monetário Internacional (FMI) é uma organização de 189 países, trabalhando para promover a cooperação monetária global, garantir a estabilidade financeira, facilitar o comércio internacional, promover o alto emprego e o crescimento econômico sustentável e reduzir a pobreza em todo o mundo. Criado em 1945, o FMI é governado e responsável pelos 189 países que compõem a sua adesão quase global”. INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). *About the IMF*. Washington, 2018. Disponível em: <<http://www.imf.org/en/About>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

cualquier modificación de las políticas y de los riesgos potenciales que pueden desviarlos de sus metas. También brinda a las legislaturas, los mercados y los ciudadanos la información necesaria para exigirles a los gobiernos la rendición de cuentas³¹⁴.

A sua concretização realiza-se através da observância do Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal publicado pelo FMI pela primeira vez em 1998 e atualizado em 2007, e do Manual e Guia que o acompanham. Para tanto, segundo esse código, a transparência fiscal está alicerçada nos seguintes pilares:

- [...] 1.1 O setor de governo deve ser distinguido do resto do setor público e do resto da economia e, dentro do setor público, as funções de política e de gestão devem ser bem definidas e divulgadas ao público.
- 1.2 A gestão das finanças públicas deve inscrever-se num quadro jurídico, regulatório e administrativo claro e aberto.
- 2.1 A elaboração do orçamento deve seguir um cronograma pré-estabelecido e orientar-se por objetivos de política fiscal e macroeconômica bem definidos.
- 2.2 Devem ser instituídos procedimentos claros de execução, monitoramento e declaração de dados do orçamento.
- 3.1 O público deve ser plenamente informado sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas e sobre os principais riscos fiscais.
- 3.2 As informações fiscais devem ser apresentadas de uma forma que facilite a análise de política econômica e promova a responsabilização.
- 3.3 Deve-se assumir o compromisso de divulgar as informações fiscais tempestivamente.
- 4.1 As informações fiscais devem satisfazer normas aceitas de qualidade de informações.
- 4.2 As atividades fiscais devem seguir procedimentos internos de supervisão e salvaguarda.
- 4.3 As informações fiscais devem ser objeto de escrutínio externo³¹⁵.

Por conta disso e de toda a carga axiológica e normativa contida na Lei de Responsabilidade Fiscal, como já indicado, percebe-se que a transparência fiscal não se presta apenas para informar sobre a realidade das finanças públicas. Assim como a transparência genericamente considerada, que por irradiação do princípio democrático, segundo Emerson Affonso da Costa Moura, vai além da mera informação, erigindo-se como condição de possibilidade para “viabilizar, mediante a visibilidade na gestão pública, o debate político, o fortalecimento sociocultural da cidadania e o fomento da participação popular, bem como o aperfeiçoamento da gestão estatal e dos instrumentos jurídicos de controle social”³¹⁶, a transparência fiscal, salienta Marcus Abraham, incrementa na Administração Pública “outros

³¹⁴ INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). *¿De qué manera promueve el FMI una mayor transparencia fiscal?* Washington, 2015. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/exr/facts/spa/fiscals.htm>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

³¹⁵ FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (IMF). *Manual de transparência fiscal*. Washington, 2007. p. 4-7. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

³¹⁶ MOURA, Emerson Affonso da Costa. Controle social da administração pública, transparência administrativa e lei de acesso à informação. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, v. 15, n. 178, , p. 40-41, dez. 2015.

elementos tais como responsividade, *accountability*, combate à corrupção, prestação de serviços públicos, confiança, clareza e simplicidade³¹⁷. Todos esses elementos, conjuntamente, tornam a gestão fiscal responsável e a consolidam como um dever jusconstitucional da boa administração pública.

Não se olvide, aliás, que todo esse processo de cibertransparência conduz a mais democracia direta, em que o cidadão ciente dos seus direitos e deveres exerce ativamente o controle social das instituições públicas. Desta afirmação decorre a constatação de que a transparência é um movimento, o resultado de um complexo processo orgânico-funcional. Processo porque no plano interno da Administração a transparência transforma a realidade administrativa ao potencializar a informação pública, cujo resultado, no plano externo, traduz-se em uma realidade transformada da gestão pública entregue a *accountability* democrática³¹⁸.

Assevera-se, ainda, que esse processo está em marcha, que não está concluído e que possivelmente estará sempre em constante reformulação, pois se trata de uma conquista sem fim, um valor decorrente do amadurecimento da cultura constitucional do cidadão³¹⁹. Portanto, associada à transparência está a educação para a cidadania, pois, segundo Têmis Limberger, “a cidadania precisa ter noções de constitucionalismo e dos direitos humanos”³²⁰, o que “não se produz de forma espontânea, requer ensinamento e aprendizagem, significa dizer, uma

³¹⁷ ABRAHAM, Marcus. Transparência e cidadania fiscal nos 15 anos da lei de responsabilidade fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico: RFDPE*, Belo Horizonte, ano 5, n. 8, p. 58, set. 2015/fev. 2016.

³¹⁸ Conforme LIMA, Raimundo Márcio Ribeiro. Orçamento e transparência: uma conquista sem fim ou como a gestão pública flerta com a opacidade. *Revista da AGU*, Brasília, DF, v. 15, n. 2, p. 266-269, abr./jun. 2016.

³¹⁹ Corroborando com o exposto, Raimundo Márcio Ribeiro Lima assevera que “a transparência é um processo árduo, demorado mesmo, sobre a evolução institucional de um povo, não é um dado pronto, é construído e reconstruído a cada novo embaraço, e não são poucos, na consolidação de uma sociedade mais justa, sobretudo, por possuir, como membros de uma comunidade política, cidadãos mais cômicos de seus direitos e mais responsáveis de seus deveres”. LIMA, Raimundo Márcio Ribeiro. Orçamento e transparência: uma conquista sem fim ou como a gestão pública flerta com a opacidade. *Revista da AGU*, Brasília, DF, v. 15, n. 2, p. 258, abr./jun. 2016. Como exemplo deste processo em marcha, pode-se citar o avanço da transparência ativa nos Municípios do Estado do Rio Grande do Sul, conforme aponta o “Relatório da Transparência Ativa dos Municípios Gaúchos - Avaliação realizada em 2017”, elaborado pelo Tribunal de Contas deste Estado e publicado em maio de 2018. De acordo com este relatório, “contatou-se que na Avaliação da Transparência dos portais de Internet de 2017 dos Municípios com mais de 10 mil habitantes, que tem como base a Lei de Transparência e Lei de Acesso à Informação, 86% dos Executivos atenderam mais de 70% dos itens avaliados pelo TCE-RS. Em 2016, esse percentual era de 56%, e em 2014 e 2015 havia sido de 14% e 23%, respectivamente. Além disso, 2017 foi o ano que apresentou maior número de Executivos, com mais de 10 mil habitantes atingindo níveis de atendimento acima de 90%: foram 45%; contra 5%, em 2016; 3%, em 2015; e 0%, em 2014”. Entretanto, “muito embora tenha ocorrido o aumento dos índices de atendimento dos itens avaliados, existem ainda necessidades e oportunidades de melhoria. De forma mais específica, a divulgação de dados gerais para acompanhamento de programas, ações, projetos e obras por parte dos Executivos é, ainda, muito insatisfatória. Além disso, percebe-se um desempenho abaixo da média na divulgação de informações relativas a repasses e transferências efetuados pela Prefeitura para outros órgãos públicos e/ou entidades privadas, o que já se vinha verificando em anos anteriores. RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório da transparência ativa dos municípios gaúchos*. Porto Alegre, maio 2018. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/docs/transparencia_2017/relatorio_transparencia_2017.pdf>. Acesso em: 17 maio. 2018.

³²⁰ LIMBERGER, Têmis. Efetividade da gestão fiscal transparente: o valor da cultura constitucional. *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 10, n. 52, p. 75-88, nov./dez. 2008.

paideia”³²¹. A formação do cidadão, com vocação para habilitá-lo como cibercidadão apto a acessar e compreender as informações disponibilizadas, formulando juízos acerca do agir estatal, é que será capaz de manter esse processo em evolução.

Exemplo de política pública voltada para esse objetivo é o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), que existe com essa denominação desde 1999 e que foi criado por iniciativa do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Esse programa, composto basicamente por órgãos do Poder Executivo federal, contando também com a participação dos Estados e Municípios, conforme informações disponibilizadas em seu portal eletrônico, “visa à construção de uma consciência voltada ao exercício da cidadania, objetivando e propiciando a participação do cidadão no funcionamento e aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social e fiscal do Estado”³²². Ao desenvolver a cidadania fiscal, o cidadão compreende a importância da gestão responsável dos recursos públicos, sente-se parte do processo de arrecadação e utilização das receitas públicas e assume a consciência do seu dever fundamental de contribuinte e financiador solidário dos custos dos direitos sociais³²³.

Prosseguindo, de acordo com os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal anteriormente mencionados, é possível falar em uma cibertransparência fiscal. Esta compreensão advém da determinação legal de que os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, bem como as versões simplificadas desses documentos, constituem-se instrumentos de transparência da gestão fiscal a serem amplamente divulgados, inclusive em meios eletrônicos de acesso público. Em relação à divulgação da execução orçamentária e financeira, esta deverá ocorrer em tempo real para conhecimento e acompanhamento da sociedade, devendo o acesso permitir a qualquer pessoa física ou jurídica verificar informações relativas a receita e a despesa³²⁴. Também, são

³²¹ LIMBERGER, Têmis. Acesso à informação pública em rede: a construção da decisão adequada constitucionalmente. In: STRECK, Lenio Luiz et al. (Org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica: anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos – Mestrado e Doutorado*, n. 10. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 272.

³²² CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). *Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)*. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<http://educacaofiscal.gov.br/sobre-o-programa/>>. Acesso em: 17 maio. 2018.

³²³ Neste mesmo ponto de vista, Têmis Limberger complementa afirmando que “isso pode indicar um amadurecimento no tocante à questão orçamentária, no sentido de conscientização de que os direitos sociais têm um custo para sua implementação e não são benesses concedidas pela política paternalista dos governantes. Pode ser interpretado como o desenvolvimento que a sociedade brasileira está experimentando com relação à percepção de que os direitos sociais demandam orçamento para sua implementação, é o que se denomina reserva do possível”. LIMBERGER, Têmis. Efetividade da gestão fiscal transparente: o valor da cultura constitucional. *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 10, n. 52, p. 51-52, nov./dez. 2008.

³²⁴ De acordo com o artigo 48-A da Lei de Responsabilidade Fiscal, em relação a despesa devem ser informados todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua

franqueadas para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração.

Todas estas regras de divulgação, em ambiente físico ou virtual, independentemente de solicitação e instruções de como proceder para que os cidadãos tenham conhecimento, possam acessar, participar e controlar a atividade financeira do Estado, democratizam a gestão fiscal e concretizam a transparência ativa determinada pelas Leis de Acesso à Informação e Responsabilidade Fiscal. A quantidade de acessos a essa informação, ressalta Karl-Peter Sommermann, pouco importa e não lhe retira a relevância e sentido, pois sob o ângulo da Administração Pública “la mera obligación de explicar la actuación administrativa a los ciudadanos, aunque sean pocos, cambia la postura y puede contribuir a una motivación más fundamentada de los proyectos”³²⁵. E, por parte dos cidadãos, “la posibilidad de conseguir una información diferenciada y al mismo tiempo comprensible puede aumentar la confianza en la racionalidad del proceso de formación de la voluntad”³²⁶, gerando novas consultas, habitualidade e uma rede multiplicadora de acessos que estimula e incrementa a cultura da transparência e educação fiscal.

Outrossim, configurando a chamada transparência passiva, a Lei de Acesso à Informação, no seu artigo 10, também possibilita que todo interessado apresente por qualquer meio legítimo pedido de acesso a informações à Administração Pública. O exercício desse caráter passivo da transparência ocorre através do Serviço de Informações ao Cidadão (SIC), cujo objetivo primordial é garantir o acesso e fornecer ao cidadão informação pública.

Criado por imposição do artigo 9º da Lei de Acesso à Informação, na esfera federal regulamentado pelos artigos 9º e 10 do Decreto nº 7.724/2012, esse serviço, que também foi criado nos Estados e Municípios, mediante o atendimento, orientação, prestação de informações, recebimento e registro de demandas de acesso à informação, é uma ferramenta estatal concretizadora de direitos humanos que aproxima a gestão do cidadão. Consequentemente, tendo facilitado o seu acesso às informações públicas de seu interesse e

realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado. Já em relação à receita, incumbe informar o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive a advinda de recursos extraordinários.

³²⁵ SOMMERMANN, Karl-Peter. La exigencia de una administración transparente en la perspectiva de los principios de democracia y del Estado de derecho. In: MACHO, Ricardo García (Ed.). *Derecho administrativo de la información y administración transparente*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 25.

³²⁶ SOMMERMANN, Karl-Peter. La exigencia de una administración transparente en la perspectiva de los principios de democracia y del Estado de derecho. In: MACHO, Ricardo García (Ed.). *Derecho administrativo de la información y administración transparente*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 25.

da comunidade, o cidadão empodera-se perante o Estado e tem fortalecido o seu protagonismo³²⁷ na fiscalização e controle da Administração Pública.

Dentro destes espectros da transparência, que a decompõem em ativa e passiva, em ambos se encontra a imprescindibilidade da divulgação da renúncia de receita tributária que deve ser acessível e compreensível ao controle do cidadão, seja de forma geral e coletiva, através dos Portais da Transparência de cada ente federado, seja mediante prestação de informações de forma individualizada através dos seus Serviços de Informações ao Cidadão – SIC. A ausência ou diminuição da arrecadação tributária por conta de atos de concessão de incentivos tributários influencia a gestão fiscal responsável, sendo um assunto de interesse coletivo que implica consequências para a sociedade. Portanto, não é passível de ocultamento.

Esta análise é o objeto da pesquisa empírica que será apresentada na sequência.

4.3 A Demonstração da Renúncia de Receita Tributária nos Portais da Transparência dos Dez Municípios com Maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul

Com fundamento nos marcos legais e teóricos ora apresentados, realizou-se pesquisa empírica no período de 20 de junho a 01 de setembro de 2017 com objetivo de verificar a existência de informações relativas à demonstração da renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários nos Portais da Transparência dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul. Quando da sua realização, as informações disponíveis no sítio eletrônico da Fundação de Economia e Estatística (FEE) do Estado do Rio Grande do Sul acerca dos maiores PIB municipais desse Estado tinham por base os dados de 2014, ano do último levantamento elaborado por aquela instituição³²⁸.

³²⁷ Em relação à transparência da gestão fiscal, este protagonismo está explicitado no artigo 48, §1º, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelecendo uma espécie de cidadania fiscal. De acordo com Marcus Abraham, “tal fato deriva do desenvolvimento da noção de um pacto social do qual o cidadão é parte, advindo daí o direito de ter acesso a mecanismos para participar ativamente na gestão dos custos da vida em sociedade ao lado dos poderes estatais, desde a formulação das políticas públicas, passando pelo dispêndio de recursos, até o controle da execução orçamentária”. ABRAHAM, Marcus. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 249.

³²⁸ FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA SIEGFRIED EMANUEL HEUSE (FEE). *PIB dos municípios do RS em 2014: desempenho dos serviços contribuiu com os principais ganhos de participação*. Porto Alegre, 14 dez. 2016. Disponível em: <<http://www.fee.rs.gov.br/indicadores/pib-rs/municipal/destaques/>>. Acesso em: 11 abr. 2017. Em novo acesso em 17 de fevereiro 2018, verificou-se que o endereço de acesso foi alterado para: <<https://www.fee.rs.gov.br/pib/pib-dos-municipios-do-rs-em-2014-desempenho-dos-servicos-contribuiu-com-os-principais-ganhos-de-participacao/>>. Acesso em: 17 fev. 2018.

Conforme as informações divulgadas através da tabela abaixo, os Municípios gaúchos com maior PIB, ano-base 2014, em ordem decrescente, eram: Porto Alegre, Caxias do Sul, Gravataí, Canoas, Santa Cruz do Sul, Novo Hamburgo, Passo Fundo, Rio Grande, São Leopoldo e Pelotas.

Tabela 1 - Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) no Rio Grande do Sul - 2014

	POSIÇÃO DOS MUNICÍPIOS	PIB (r\$1.000)	PARTICIPAÇÃO % NO RS
1	Porto Alegre	63.990.644	17,9
2	Caxias do Sul	22.376.338	6,3
3	Gravataí	10.863.524	3,0
4	Canoas	9.995.408	2,8
5	Santa Cruz do Sul	7.984.043	2,2
6	Novo Hamburgo	7.805.986	2,2
7	Passo Fundo	7.382.564	2,1
8	Rio Grande	7.357.681	2,1
9	São Leopoldo	6.745.959	1,9
10	Pelotas	6.657.759	1,9

Fonte: FEE³²⁹.

Outrossim, é mister esclarecer que em 14 de dezembro de 2017, posteriormente à realização da consulta aos portais, a referida Fundação publicou os dados relativos ao PIB do ano de 2015. Consultando esses dados³³⁰, constatou-se que a única alteração em relação a 2014 diz respeito ao Município de São Leopoldo, que ficou fora da lista dos dez maiores PIB em 2015, caindo para a décima primeira posição, ao passo que o Município de Triunfo ingressou na lista e passou a figurar na oitava posição. Esta singela alteração não tem o condão de modificar o resultado da pesquisa desenvolvida, ao passo que ocorreu entre os últimos Municípios do *ranking*, sempre sujeitos a oscilações entre uma lista e outra a cada novo exercício fiscal, mantendo o mesmo grau de relevância e atualidade.

Justifica-se a utilização do PIB como referência e delimitador dos Municípios a serem pesquisados pelo fato de que esse índice retrata aqueles com maior participação na indústria e

³²⁹ FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA SIEGFRIED EMANUEL HEUSE (FEE). *PIB dos municípios do RS em 2014*: desempenho dos serviços contribuiu com os principais ganhos de participação. Porto Alegre, 14 dez. 2016. Disponível em: <<https://www.fee.rs.gov.br/pib/pib-dos-municipios-do-rs-em-2014-desempenho-dos-servicos-contribuiu-com-os-principais-ganhos-de-participacao/>>. Acesso em: 17 fev. 2018.

³³⁰ Em 2015, os dez maiores Produtos Internos Brutos (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul em ordem decrescente foram: Porto Alegre, Caxias do Sul, Canoas, Gravataí, Novo Hamburgo, Passo Fundo, Santa Cruz do Sul, Triunfo, Pelotas e Rio Grande. FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA SIEGFRIED EMANUEL HEUSE (FEE). *PIB dos municípios do RS em 2015*: municípios industriais foram os mais afetados em ano de crise. Porto Alegre, 14 dez. 2016. Disponível em: <<https://www.fee.rs.gov.br/pib/pib-dos-municipios-do-rs-em-2015-municipios-industriais-foram-os-mais-afetados-em-ano-de-crise/>>. Acesso em 17 fev. 2018.

nos serviços e são bastante populosos, superando os 100.000 (cem mil) habitantes. Esses fatores os tornam cidades atrativas ao desenvolvimento industrial e propulsoras de uma maior oferta de incentivos tributários, além de representarem diversas mesorregiões do Estado (Metropolitana de Porto Alegre, Nordeste, Centro-Oriental, Noroeste e Sudeste).

Após essa delimitação, dividiu-se a pesquisa em duas etapas, ambas inicialmente previstas para ocorrerem entre 20 de junho a 20 de julho de 2017, mas, por circunstâncias que serão apresentadas abaixo, foi necessário estender a segunda etapa até 01 de setembro de 2017. Cada uma delas corresponde a momentos distintos da coleta de informações públicas nos referidos portais, as quais estão disponíveis para consulta no anexo que acompanha a Dissertação, bem como condiciona a realização da segunda etapa apenas em caso de falta de êxito da primeira. Diante disso, procedeu-se da seguinte forma:

I - Primeira Etapa: em um exercício de verificação da transparência ativa da Administração Pública, apurou-se no período de 20 a 25 de junho de 2017 a existência das seguintes informações em cada um dos dez Portais da Transparência:

- a) O Município em análise possui no seu Portal da Transparência informação direta e objetiva relativa a renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários?
- b) O Portal da Transparência do Município redireciona a outra página contendo alguma informação relativa a renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários? Se afirmativo, qual?
 - b1) Essa nova página informa os motivos para a concessão dos incentivos tributários?
 - b2) Nessa nova página há a demonstração dos efeitos financeiros da renúncia de receita tributária previstos no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal?
 - b3) Nessa nova página há a demonstração, além dos efeitos previstos no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, de outros efeitos da renúncia de receita tributária?

Em atenção ao primeiro item (“a”) da consulta, a pesquisa revelou que todos os Municípios consultados não possuem nos seus Portais da Transparência informação direta e objetiva relativa a renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários. Não se localizou nesses portais nenhuma informação que fizesse alusão ou

prestasse qualquer esclarecimento acerca da existência e realização desse ato pelas administrações dos Municípios. As imagens dos Portais da Transparência dos Municípios de Porto Alegre e Canoas exemplificam o exposto:

Figura 1 - *Homepage* do Portal da Transparência do Município de Porto Alegre



Fonte: Porto Alegre³³¹.

Figura 2 - *Homepage* do Portal da Transparência do Município de Canoas



Fonte: Canoas³³².

³³¹ PORTO ALEGRE. Prefeitura Municipal. *Portal Transparência e Acesso à Informação*. Porto Alegre, 2017. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/transparencia/>. Acesso em: 20 jun. 2017.

³³² CANOAS. Prefeitura Municipal. *Portal Transparência e Acesso à Informação*. Canoas, 2017. Disponível em: <http://sistemas.canoas.rs.gov.br/transparencia/servlet/home>. Acesso em: 24 jun. 2017.

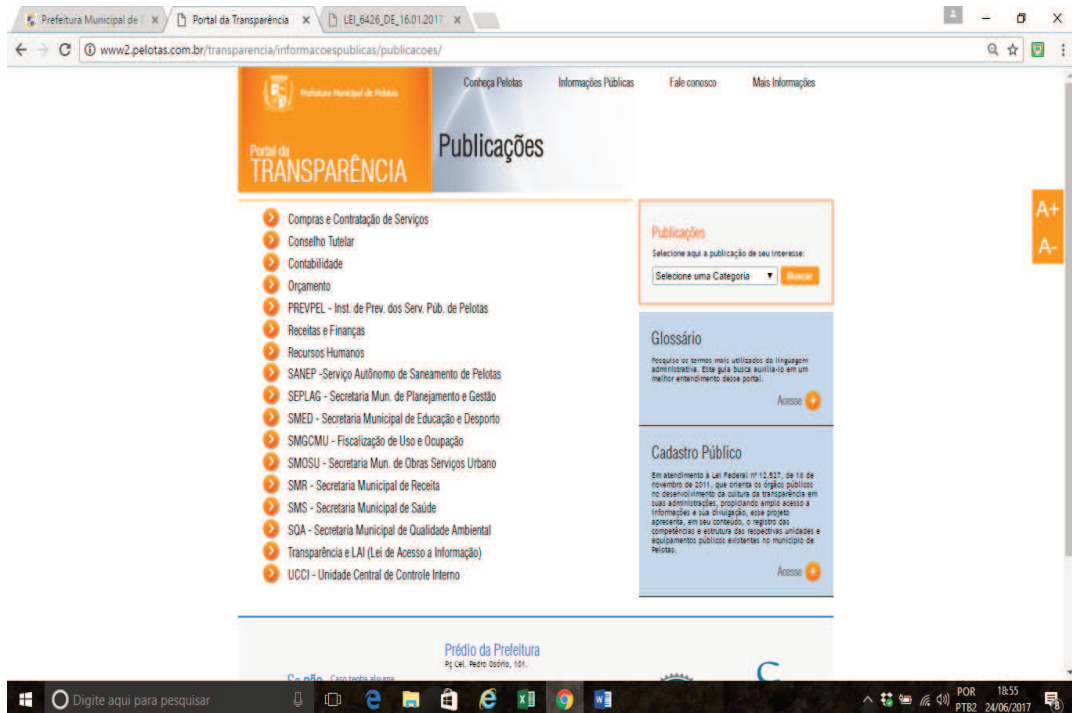
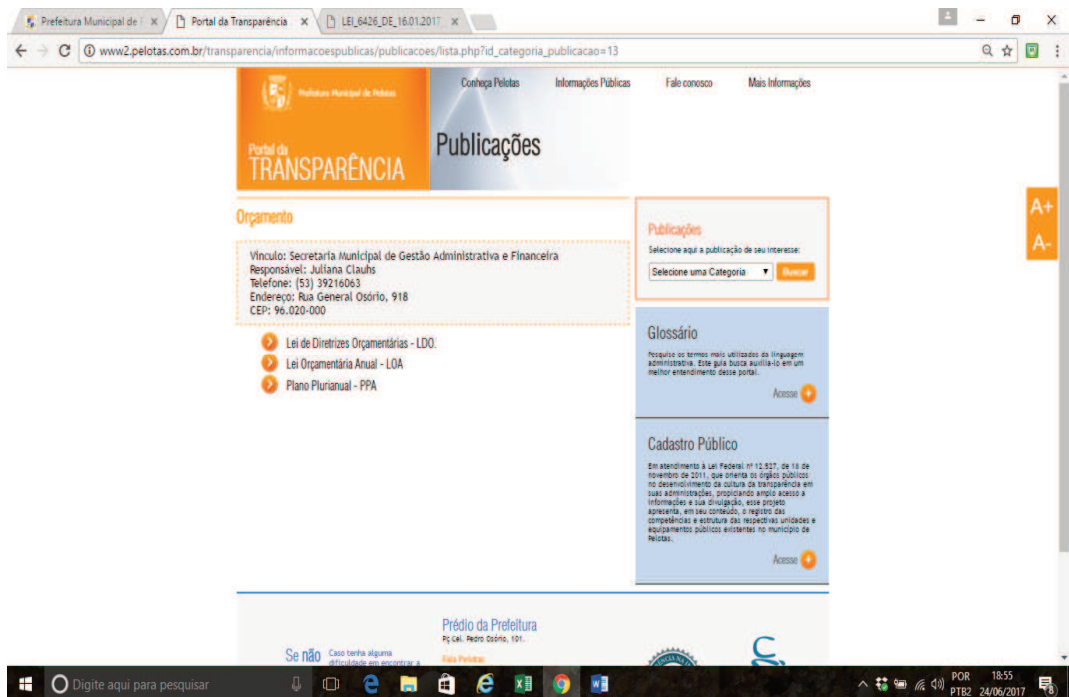
No que se refere ao segundo item (“b”), verificou-se que apenas os Portais da Transparência dos Municípios de Caxias do Sul, Canoas, Passo Fundo, Rio Grande, São Leopoldo e Pelotas, isto é, mais da metade dos Municípios consultados, redirecionam o cidadão para outras páginas que contêm alguma informação atinente à renúncia de receita tributária. Nesses Municípios, de forma unânime, o seu Portal da Transparência disponibiliza para consulta as leis orçamentárias, ambiente em que ao acessar a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) será possível encontrar na sua parte final o Anexo de Metas Fiscais, exigência do artigo 4º, §2º, V, da Lei de Responsabilidade Fiscal, contendo dados numéricos genéricos sobre estimativa e compensação da renúncia de receita tributária para o exercício fiscal em curso e vindouros. A busca por essa informação é forçosa, demanda a abertura de inúmeras telas e se presta somente para aquele cidadão que tem avançados conhecimentos sobre gestão do orçamento público, como se verifica nestas imagens do Portal da Transparência do Município de Pelotas:

Figura 3 - *Homepage* do Portal da Transparência do Município de Pelotas - Capa



Fonte: Pelotas³³³.

³³³ PELOTAS. Prefeitura Municipal. *Portal Transparência e Acesso à Informação*. Pelotas, 2017. Disponível em: <<http://www2.pelotas.com.br/transparencia/>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

Figura 4 - *Homepage* do Portal da Transparência do Município de Pelotas - Tela de Acesso 01Fonte: Pelotas³³⁴.Figura 5 - *Homepage* do Portal da Transparência do Município de Pelotas - Tela de Acesso 02Fonte: Pelotas³³⁵.

³³⁴ PELOTAS. Prefeitura Municipal. *Portal Transparência e Acesso à Informação*. Pelotas, 2017. Disponível em: <http://http:// www 2.pelotas.com.br/transparencia/>. Acesso em: 24 jun. 2017.

³³⁵ PELOTAS. Prefeitura Municipal. *Portal transparência e acesso à informação*. Pelotas, 2017. Disponível em: <http://http:// www2.pelotas. com.br/transparencia/>. Acesso em: 24 jun. 2017.

Figura 6 - Homepage do Portal da Transparência do Município de Pelotas - Tela de Acesso 03

The screenshot shows a web browser displaying a PDF document from the Municipality of Pelotas Transparency Portal. The document is titled "VII. Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita" and is for the year 2017. It details the estimated revenue foregone and its compensation for various tax categories.

TRIBUTOS	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
			2017	2018	2019	
IPTU	renúncia	Benefícios concedidos conforme Lei Municipal 4.014/1999; 5.100/2005; 5.149/2005; 5.437/2005;	394.920	436.393	458.213	1.289.522
ITBI	renúncia		165.100	182.435	19.155.678	19.503.213
Taxas	renúncia	5.852/2009; 6.042/2009; 6.086/2010; 5.999/2010;	612.330	676.624	710.456	1.999.409
Taxas de	renúncia	5.749/2010; 6.105/2014; 6.178/2014; 6.195/2014; 6.208/2015	12.404	13.707	14.392	40.504
Água	renúncia		50.000	50.000	20.000	120.000
TOTAL			1.234.754,07	1.358.149,41	23.398.738,63	23.953.647,08

Fonte: Secretaria Municipal de Receita

Fonte: Pelotas³³⁶.

No entanto, não se localizou nestas páginas informações sobre os motivos para a concessão dos incentivos tributários ali indicados (“b1”) e nem a demonstração dos efeitos financeiros previstos no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (“b2”) para a renúncia de receita tributária, e outros, como por exemplo, de índole social, política, ambiental, urbanística e nos serviços públicos (“b3”) sobrevivendo da realização desse ato, considerando que estes também podem existir, conforme mencionado no capítulo inicial. Os Municípios em apreço restringem-se a disponibilizar o Anexo de Metas Fiscais no intuito de cumprir formalmente comandos provenientes das leis orçamentárias, sem, todavia, comprovarem a renúncia de receita tributária e justificarem o seu mérito.

Pelo exposto, percebe-se a completa ausência de transparência na disponibilização de informações sobre a renúncia de receita tributária nesses Municípios que possuem os dez maiores Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul, ano-base 2014. O quadro abaixo sintetiza o exposto até aqui:

³³⁶ PELOTAS. Prefeitura Municipal. *Portal transparência e acesso à informação*. Pelotas, 2017. Disponível em: <<http://www2.pelotas.com.br/transparencia/>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

Quadro 1 - Sintético da Etapa I da Pesquisa Empírica.

Ranking dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do RS	(A) Possui no seu portal da transparência informação direta e objetiva relativa a renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários?	(B) O portal da transparência deste Município redireciona a outra página contendo alguma informação relativa a renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários? Se afirmativo, qual?	(B1) Essa nova página informa os motivos para a concessão dos incentivos tributários?	(B2) Nessa nova página há demonstração dos efeitos financeiros da renúncia de receita tributária previstos no artigo 14 da LRF?	(B3) Nessa nova página há a demonstração, além dos efeitos previstos no artigo 14 da LRF, de outros efeitos da renúncia de receita tributária?
1º Porto Alegre	Não	Não	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
2º Caxias do Sul	Não	Sim, Anexo de Metas Fiscais da LDO (Art. 4º, §2º, V, da LRF).	Não	Não	Não
3º Gravataí	Não	Não	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
4º Canoas	Não	Sim, Anexo de Metas Fiscais da LDO (Art. 4º, §2º, V, da LRF).	Não	Não	Não
5º Santa Cruz do Sul	Não	Não	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
6º Novo Hamburgo ³³⁷	Não	Não	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
7º Passo Fundo	Não	Sim, Anexo de Metas Fiscais da LDO (Art. 4º, §2º, V, da LRF).	Não	Não	Não
8º Rio Grande	Não	Sim, Anexo de Metas Fiscais da LDO (Art. 4º, §2º, V, da LRF).	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
9º São Leopoldo	Não	Sim, Anexo de Metas Fiscais da LDO (Art. 4º, §2º, V, da LRF).	Não	Não	Não
10º Pelotas	Não	Sim, Anexo de Metas Fiscais da LDO (Art. 4º, §2º, V, da LRF).	Não	Não	Não
Percentual:	100% não possuem a informação relativa a renúncia de receita tributária.	60% redirecionam 40% não redirecionam a outra página contendo informação relativa a renúncia de receita tributária.	100% dos Municípios que redirecionam não informam os motivos da renúncia de receita tributária.	100% dos Municípios que redirecionam não demonstram os efeitos do artigo 14 da LRF.	100% dos Municípios que redirecionam não demonstram os efeitos do artigo 14 da LRF e nenhum outro.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor a partir da síntese dos dados obtidos na Etapa I da Pesquisa Empírica.

Como não foram encontradas e/ou não foi possível obter diretamente as informações acima nos Portais da Transparência desses Municípios, exercitando a transparência passiva da Administração Pública, utilizou-se o Serviço de Informação ao Cidadão (SIC) de cada um deles. Com este ato, iniciou-se em 25 de junho de 2017, findando em 01 de setembro de 2017, a segunda etapa da pesquisa, nestes termos:

II - Segunda Etapa: por intermédio dos Serviços de Informação ao Cidadão (SIC) destas Administrações Municipais formulou-se os seguintes questionamentos:

- a) Quais são as leis municipais em vigor que concedem incentivos tributários?
- b) Por que as informações relativas aos efeitos da renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários não são divulgadas no Portal da Transparência do Município?

³³⁷ Posteriormente, por ocasião da realização da segunda etapa da pesquisa, obteve-se a informação de que este Município não possui legislação em vigor sobre incentivos tributários. Em face do dever de transparência da Administração Pública, entende-se que esta informação também deveria estar disponibilizada no seu respectivo Portal da Transparência.

A coleta dos dados nesta etapa refletiu a situação do funcionamento do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC) de cada um desses Municípios, e, por consequência, revelou a (des)importância que o governo municipal daquele momento conferia à transparência dos seus atos e escolhas administrativas de conceder incentivos tributários. Nesta conjuntura, a sua execução também compreendeu a verificação do cumprimento dos prazos de fornecimento das informações solicitadas, como definido pela Lei de Acesso à Informação, e a qualidade do esclarecimento, compreensão e satisfatividade das respostas às questões formuladas.

Por conseguinte, em 25 de junho de 2017 foi realizado o protocolo do pedido de esclarecimento dessas questões no Serviço de Informação ao Cidadão (SIC) de nove Municípios, com exceção de Canoas, que ocorreu no dia 27 de junho de 2017, pois o seu serviço eletrônico estava indisponível em virtude de migração dos seus sistemas de informática³³⁸. Ilustram este momento as imagens da protocolização em Santa Cruz do Sul e Gravataí:

Figura 7 - *Homepage* do Serviço de Informação ao Cidadão do Município de Santa Cruz do Sul - Protocolo

Fonte: Santa Cruz do Sul³³⁹.

³³⁸ Informação prestada por telefone pela Diretora da Transparência, Ética e Correição da Controladoria-Geral do Município de Canoas em 27 de junho de 2017. Por este motivo, solicitou que o pedido fosse formulado por mensagem eletrônica (e-mail), o que prontamente foi realizado nesta mesma data.

³³⁹ SANTA CRUZ DO SUL. Prefeitura Municipal. *Serviço de informação ao cidadão*. Santa Cruz do Sul, 2017. Disponível em: <<http://grp.santacruz.rs.gov.br/grp/processos/acessoexterno/ouvidoria.faces>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

Figura 8 - *Homepage* do Serviço de Informação ao Cidadão do Município de Gravataí - Protocolo

Fonte: Gravataí³⁴⁰.

De acordo com o *caput* do artigo 11 da Lei de Acesso à Informação, o fornecimento da informação pública disponível deve ser imediato. Não sendo possível, como era o caso em tela por ausência dessas informações nos Portais da Transparência, conforme o §1º deste dispositivo, deve ocorrer em até 20 (vinte) dias, passível de prorrogação por mais 10 (dez) dias, desde que justificado expressamente com ciência ao requerente (§2º). Portanto, mediante justificativa, a informação poderia ser fornecida em até 30 (trinta) dias, findando, respectivamente, em 25 e 27 de julho de 2017.

Do conjunto dos dez Municípios consultados, apenas Porto Alegre, Canoas, Santa Cruz do Sul e Caxias do Sul, ou seja, 40% (quarenta por cento) deles, forneceram as informações em até 30 (trinta dias), dentro dos prazos regulamentares. Os três primeiros no prazo do mencionado §1º e o último do §2º, com a devida ciência da justificativa. O Município de São Leopoldo respondeu ao pedido de informação depois de 20 (vinte dias), no dia 18 de julho de 2017, mas como não justificou a prorrogação do prazo, considerou-se intempestiva a sua resposta.

Em relação aos demais Municípios, Gravataí, Novo Hamburgo, Passo Fundo, Rio Grande e Pelotas, foi necessário contatar por mensagem eletrônica (e-mail) e telefone os seus Serviços de Informação ao Cidadão (SIC) para reiterar os pedidos formulados, pois as

³⁴⁰ GRAVATAÍ. Prefeitura Municipal. *Serviço de informação ao cidadão*. Gravataí, 2017. Disponível em: <<https://gravatai.atende.net/?pg=autoatendimento#/tipo/servico/valor/81/padrao/1/load/0>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

informações não foram prestadas no prazo legal, alongando, assim, o período de execução desta etapa da pesquisa. Gravataí forneceu as informações solicitadas em 59 (cinquenta e nove) dias, Novo Hamburgo em 37 (trinta e sete) dias, Passo Fundo em 64 (sessenta e quatro) dias, Rio Grande em 47 (quarenta e sete) dias e Pelotas em 46 (quarenta e seis) dias. Assim, 60% (sessenta por cento) dos pedidos de informação foram atendidos fora do prazo, sem qualquer justificativa, contrariando a Lei de Acesso à Informação.

Ademais, consigna-se que, em relação a Novo Hamburgo, o Município não disponibiliza a consulta da tramitação do pedido em meio eletrônico, pois o seu portal de acesso à informação é um canal utilizado apenas para abertura de protocolo. Para consultar e ter fornecida a informação solicitada foi preciso telefonar para a Ouvidoria, que transferiu a chamada para a Secretaria Municipal da Fazenda, que, finalmente, transmitiu as informações. No sentido dado pelo ordenamento jurídico à agilidade e eficiência no acesso democrático à informação pública ao cidadão, tal procedimento parece convergir para outro horizonte de direção, alheio à concretização do direito fundamental à boa administração pública³⁴¹.

Superadas as questões preliminares quanto a operacionalidade e acessibilidade do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC) dos Municípios em análise, passa-se ao pedido de informação propriamente dito. Em relação ao primeiro questionamento (“a”), 60% (sessenta por cento) deles informaram e especificaram quais são as suas leis em vigor que atualmente concedem incentivos tributários³⁴².

³⁴¹ Este proceder do Município de Novo Hamburgo está muito distante do agir com transparência que, como define Leonel Pires Ohlweiler, significa “criar as condições para o acesso às informações da Administração Pública, com as devidas orientações sobre os procedimentos que devem ser realizados, fornecendo as informações contidas em registros, documentos, arquivos, e sempre de forma primária, íntegra, autêntica e atualizada, permitindo o real controle social”. OHLWEILER, Leonel Pires. A efetividade do acesso às informações administrativas e o direito à boa administração pública: questões hermenêuticas sobre a transparência na administração pública e a lei nº 12.527/2011. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARTOS, José Antonio Montilla; RUARO, Regina Linden (Coord.). *Acesso à informação como direito fundamental e dever estatal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 49.

³⁴² O Município de Gravataí informou que estava em vigor na data do questionamento a Lei Municipal nº 3.425, de 02 de dezembro de 2013. No Município de Canoas, as Leis 5.533, de 23 de agosto 2010; 5.803, de 17 de dezembro de 2013; 5.965, de 16 de dezembro de 2015; e 6.096, de 24 de abril de 2017. No Município de Santa Cruz do Sul, a Lei Complementar nº 04/1997. No Município de Passo Fundo, as Leis Municipais nºs 3.276, de 17 de setembro de 1997, 4.202, de 29 de dezembro de 2004, e 4.401, de 31 de maio de 2007, alterada pela Lei nº 4.706, de 13 de setembro de 2010. No Município de Rio Grande, as Leis 1.799, de 31 de dezembro de 1966, 5.580, de 06 de dezembro de 2001, 5.542, de 22 de agosto de 2001, e 6.822, de 30 de dezembro de 2009. No Município de Pelotas, as Leis Municipais 5.100, de 06 de janeiro de 2005; 5.147, de 25 de julho de 2005; 5.233, de 07 de junho de 2006; 5.238, de 08 de junho de 2006; 5.239, de 08 de junho de 2006; 5.240, de 07 de junho de 2006; 5.430, de 08 de abril de 2008; 5.435, de 08 de abril de 2008; 5.436, de 08 de abril de 2008; 5.515, de 03 de dezembro de 2008; 5.533, de 31 de dezembro de 2008; 5.535, de 31 de dezembro de 2008; Lei 5.536, de 31 de dezembro de 2008; 5.538, de 31 de dezembro de 2008; 5.540, de 07 de janeiro de 2009; 5.541, de 07 de dezembro de 2009; 5.544, de 07 de janeiro de 2009; 6.215, de 23 de março de 2015.

Nesse percentual não se encontra o Município de Novo Hamburgo, que informou que não possui leis em vigor no tocante a essa matéria, e os Municípios de Porto Alegre, Caxias do Sul e São Leopoldo, os quais tergiversaram na resposta, afirmando que todas as suas leis municipais indistintamente estão disponíveis no sítio eletrônico da Câmara e/ou da Prefeitura Municipal, sem pormenorizar quais são. Com isso, tais Municípios não negam que possuem leis com esse objetivo, mas não indicam quais são, devolvendo ao cidadão o ônus da pesquisa legislativa e descumprindo com o seu dever de informar.

Passando ao segundo questionamento (“b”), sobre os motivos para as informações concernentes aos efeitos da renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários não serem divulgadas no Portal da Transparência do Município, apenas três apresentam justificativa, quais sejam Porto Alegre, Canoas e Santa Cruz do Sul. Os demais omitiram-se e não responderam, desconsiderado o Município de Novo Hamburgo por não se aplicar a questão, como explicitado acima.

O Município de Porto Alegre afirmou que não divulga informações dessa natureza em seu Portal porque “[a identificação dos contribuintes] poderia ferir o sigilo fiscal previsto no CTN” e, também, porque “muitas isenções, assim como a imunidade tributária, é condicional (sic)”, uma vez que dependem do preenchimento de condições por parte do contribuinte beneficiário, o que “faria com que a estimativa da renúncia fosse sempre superestimada”. O Município de Canoas, por sua vez declarou que, *in verbis*:

[...] esclarecemos que o no (sic) Município de Canoas age em estrita observância as Leis e ditames constitucionais, conforme já exemplificado acima, deste modo não coloca estes informes em seu portal ate porque a LC 101/00 já traz em seu bojo as consequências negativas ao seu descumprimento, assim como a a Lei de Improbidade e outros diplomas já o fazem. Talvez se possa entender como uma sugestão para que o contribuinte possa tomar conhecimento do descumprimento da Lei pelo ente publico. Para maiores esclarecimentos acerca do tema o consulente encontrara (sic) resposta no sitio do Tribunal de Contas do Estado.

Do mesmo feito desconexo e impreciso que Canoas, o Município de Santa Cruz do Sul informou, *in verbis*:

[...] os incentivos fiscais são de conhecimento prévio, quando da elaboração da LDO anual, a quantificação da receita própria se vale da metodologia de receita líquida, portanto, em razão de ser estabelecidos os incentivos fiscais a ser concedidos para o exercício seguinte na fase pré-orçamentária, não há reconhecimento da receita correspondente, tornando-se desnecessário calcular os efeitos da renúncia de receita previstos no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Apresentadas as únicas três respostas fornecidas, analisa-se o seu conteúdo a começar pelas disponibilizadas pelos Municípios de Canoas e Santa Cruz do Sul, as quais dispensam maiores comentários. Como se depreende da sua leitura, cada resposta comunga de orações divergentes entre si, que tentam constituir um jogo de palavras eloquente, almejando convencer o cidadão receptor da informação de que os entes cumprem o que determina a Constituição da República e a Lei de Responsabilidade Fiscal quanto ao acesso à informação pública da renúncia de receita tributária advinda da concessão de incentivos tributários. Por cumprirem o ordenamento jurídico e deixando subentendido que dispõem dessas informações, entendem que publicá-las em seus Portais da Transparência mostra-se dispensável.

É exatamente o contrário que preveem as normas de regência. Se possuem, e deveriam possuir, estas informações, que tratem de divulgá-las, pois devem ser acessíveis a todos os cidadãos, estar disponíveis para exame e controle externo em seus Portais de forma ativa, e os seus Serviços de Informação ao Cidadão (SIC), aptos a fornecerem informações completas, precisas, compreensíveis e satisfativas. Deste modo, avaliou-se que as justificativas não se prestam para elucidar a ausência das informações objeto da demanda formulada em seus Portais da Transparência.

Já a informação prestada pelo Município de Porto Alegre é a que mais se aproxima do mérito, o que não significa que mereça aprovação. Ao comunicar que não divulga as informações atinentes à renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários, esse Município busca enfrentá-la e firmar sua posição refratária à transparência apoiando-se genericamente no sigilo fiscal e no caráter condicional dos incentivos tributários, que poderiam superestimá-la. Ambas as justificativas não se sustentam e não encontram sentido no atual estágio da tradição jurídica de transparência e boa administração pública que vem se consolidando desde a Constituição da República de 1988.

Conforme já mencionado neste capítulo, o sigilo das informações públicas é a exceção no ordenamento jurídico brasileiro, estando devidamente tipificado na Constituição e na lei as situações em que, presente a sua imprescindibilidade para a segurança da sociedade e do Estado, poderá ocorrer a restrição de acesso público à informação. A vedação ao acesso a informações da Fazenda Pública concernentes à concessão de incentivos tributários e a renúncia de receita tributária decorrida desse ato não parece estar acobertada por esse sigilo. Ela não se coaduna com a opção democrática do Estado em que se vive, sendo preciso neste ponto Celso Antônio Bandeira de Mello quando afirma não ser cabível o “ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos

individualmente afetados por alguma medida”³⁴³, pois todo o poder emana do povo, o qual é, como regra, credor das informações públicas.

Seguindo esta lógica, recorde-se que a concessão de incentivos tributários é um ato estatal, constituído no âmbito de um processo de política pública, visando ao desenvolvimento socioeconômico de um território e de seus cidadãos. Portanto, por sua natureza pública, submete-se aos ditames do artigo 37 da Constituição, entre eles a publicidade. Quando acarretar renúncia de receita tributária, essa concessão também deverá se conformar ao disposto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que exige documentalmente através de relatórios e estudos a sua comprovação quando do encaminhamento do projeto de lei concessivo do incentivo à competente casa Legislativa. Tudo isso, inclusive o valor que deixará de ser arrecadado, deve ser feito às claras, estar devidamente averbado, publicizado, sem ocultamento e elaborado de forma compreensível a todos, sob pena de nulidade do ato, haja vista que se trata de prerrogativa constitucional e legalmente prevista no artigo 7º, VI, da Lei de Acesso à Informação³⁴⁴.

Não se constituindo em um ato de conveniência divulgar esses dados, face sua natureza pública, o ordenamento jurídico exige que sejam disponibilizados como forma de viabilizar o controle externo e a legitimidade do ato, sujeitando a prestarem contas tanto o ente público concedente, como o beneficiário pelo incentivo, que tem suprimido ou diminuído o seu dever fundamental de pagar tributos. Assim sendo, forte no aqui exposto, quem concede e quem recebe incentivo tributário sujeita-se às regras da República, de agir segundo a *accountability*, não podendo fazer uso do pálio do sigilo para se eximir do dever de informar.

Este modo de agir não viola o sigilo fiscal regulado pelo *caput* do artigo 198 do Código Tributário Nacional³⁴⁵, até porque o eventual conflito que possa haver entre a transparência da Administração Pública e a intimidade do beneficiário do incentivo na situação ora em discussão é meramente aparente de acordo com a jurisprudência que vem se

³⁴³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 117.

³⁴⁴ Estabelece este dispositivo que: “Art. 7º O acesso à informação de que trata esta Lei compreende, entre outros, os direitos de obter: [...] VI - informação pertinente à administração do patrimônio público, utilização de recursos públicos, licitação, contratos administrativos;”. BRASIL. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁴⁵ Estabelece este dispositivo que: “Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”. BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 04 mar. 2018.

firmando no Supremo Tribunal Federal³⁴⁶. Em casos muito semelhantes, e até naqueles em que a possível violação à intimidade seria mais evidente do que este, como a publicação em sítio eletrônico dos nomes dos servidores públicos e dos valores correspondentes dos seus vencimentos e vantagens pecuniárias, o sigilo cedeu espaço e prevaleceu a transparência³⁴⁷, pois considerou-se a informação como de interesse coletivo ou geral³⁴⁸.

Naquela Corte constitucional, no julgamento do Mandado de Segurança nº 33.340/DF, que analogicamente pode ser utilizado nesta argumentação como paradigma, por unanimidade e nos termos do voto do relator, Ministro Luiz Fux, ficou decidido que “essa ótica da publicidade versus intimidade, não pode ir tão longe, de forma a esvaziar, desproporcionalmente a tutela do dinheiro público”³⁴⁹. Logo, quando o tema envolvendo a informação pública diz respeito a recursos públicos, podendo ser enquadrada aqui a renúncia de receita tributária oriunda da concessão de incentivos tributários, visto que é considerada uma despesa pública (*tax expenditure*, como indicado no subtítulo 2.3) por corresponder ao dispêndio de recursos que não serão arrecadados, maior relevância e indispensabilidade assume a sua divulgação para conhecimento de todos.

Prossegue o relator afirmando que aquela pessoa física ou jurídica que recebe um auxílio do Estado, por exemplo, um incentivo tributário, para não fugir da temática, deve se

³⁴⁶ Neste sentido, analogicamente, o SS 3902 AgR-segundo, do Supremo Tribunal Federal. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Segundo agravo regimental na suspensão de segurança nº 3.902*. Agravantes: Sindicato dos Especialistas de Educação do Ensino Público do Município de São Paulo – SINESP e Associação dos Engenheiros, Arquitetos e Agrônomos Municipais de São Paulo. Agravado: Município de São Paulo. Relator: Ministro Ayres Britto. Brasília, DF, Julgado em: 09 de junho de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628198>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁴⁷ Consoante o Recurso Extraordinário com Agravo 652.777/SP, tema da repercussão geral nº 483, que possui a seguinte ementa: “Constitucional. Publicação, em sítio eletrônico mantido pelo Município de São Paulo, do nome de seus servidores e do valor dos correspondentes vencimentos. Legitimidade. 1. É legítima a publicação, inclusive em sítio eletrônico mantido pela Administração Pública, dos nomes dos seus servidores e do valor dos correspondentes vencimentos e vantagens pecuniárias. 2. Recurso extraordinário conhecido e provido”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário com agravo nº 652.777*. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Ana Maria Andreu Lacambra. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, Julgado em: 23 de abril de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=883157>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁴⁸ A título de contraponto, no plano doutrinário, Têmis Limberger posiciona-se criticamente a este entendimento, afirmando que “o Supremo Tribunal Federal considerou que *a proteção da privacidade do cidadão fica extremamente mitigada, [...] quando se trata de agente público* sem levar em conta o art. 5º, X, da Constituição Federal, que dispõe a respeito da privacidade. Assim, o Pretório Excelso (sempre por unanimidade de seus membros) sinaliza com a posição da publicidade de forma irrestrita, sem o cotejo com a intimidade. A publicidade é um princípio importante, nesta ponderação, mas a divulgação da informação em rede, necessita de uma cidadania comprometida com os valores constitucionais e com nível adequado de formação cultural” grifo da autora. LIMBERGER, Têmis. *Cibertransparência: informação pública em rede*. A virtualidade e suas repercussões na realidade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 58.

³⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de segurança nº 33.340*. Impetrante: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES e Outros. Impetrado: Tribunal de Contas da União. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, Julgado em: 26 de maio de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=897849>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

submeter à transparência pública, “o que legitima a publicidade das informações consideradas, em outros contextos, como de interesse exclusivo”³⁵⁰ do particular. Conseqüentemente, atenuam-se o sigilo dos dados, relativizando-o porque prevalece o interesse da sociedade em conhecer o destino dos recursos públicos³⁵¹.

Para mais, entende-se que a análise e o estabelecimento do sigilo fiscal devem se dar em relação a cada caso concreto, não podendo ser determinados genericamente e de forma abstrata como fez o Município de Porto Alegre. Chancelando essa posição, cita-se o voto do Ministro Luís Roberto Barroso, relator do Mandado de Segurança nº 28.178/DF, acolhido integralmente por seus pares no Supremo Tribunal Federal, que afirma que “eventual necessidade de sigilo não pode ser invocada de forma genérica, devendo ser concretamente justificada”³⁵². Igualmente, o Ministro Marco Aurélio, na relatoria do voto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.361/CE, também acolhido integralmente, é categórico ao reconhecer que

[...] a estranha negativa de acesso a documentos públicos, sob justificativa genérica de que a divulgação resultará em danos ao Estado, ofende o princípio da publicidade e o direito de acesso à informação. Nos regimes democráticos, os órgãos públicos não guardam ou produzem documentos para benefício próprio, mas para atuarem como curadores de dados que pertencem ao povo. A garantia de acesso a documentos públicos por órgãos fiscalizadores e pela sociedade em geral – parcialmente instrumentalizada pelo princípio da publicidade – é princípio basilar da ordem constitucional vigente, sendo sempre do Estado o grave ônus de demonstrar, no caso concreto, os motivos pelos quais documentos de interesse público devem ter acesso restrito³⁵³.

Isto é, sem a indicação do impacto direto na intimidade do beneficiário individualmente considerado, do dano ou perigo de sua ocorrência, inviabiliza-se o acolhimento da justificativa elaborada pelo Município de Porto Alegre. Também, melhor sorte não assiste ao segundo argumento da municipalidade, que dá como motivo da ausência de divulgação da informação alusiva à renúncia de receita tributária no seu Portal da

³⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de segurança nº 33.340*. Impetrante: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES e Outros. Impetrado: Tribunal de Contas da União. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, Julgado em: 26 de maio de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=897849>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁵¹ No mesmo sentido o MS 21.729 do Supremo Tribunal Federal.

³⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de segurança nº 28.178*. Impetrante: Empresa Folha da Manhã S/A. Impetrado: Presidente do Senado Federal. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília, DF, Julgado em: 04 de março de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=839932>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.361*. Requerente: Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON. Intimados: Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, Julgado em: 24 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=699827>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

Transparência o fato de que certos incentivos tributários são condicionais e que por conta disso ela poderia ser superestimada.

Primeiramente, não são todos os incentivos tributários que são condicionais, e só o serão se a lei específica que os autorizar assim estabelecer e de forma detalhada, o que fica bastante evidenciado no §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que dispõe 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”. E mesmo que seja condicional, sempre será possível, através da administração tributária, delimitar o universo de contribuintes beneficiados com a medida, podendo, a partir disso, se apurar a receita a renunciar.

Junto a isso, em segundo lugar, o *caput* desse dispositivo exige a apresentação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita tributária para a sua aprovação. Ou seja, a própria lei, ao exigir a estimativa, reconhece que o que foi projetado a título de renúncia poderá sofrer alterações, as quais deverão ser ajustadas ao longo da execução da política pública de concessão de incentivos. Essa circunstância não inibe a sua divulgação, sendo que a evolução desses valores, sua atualização e consolidação contábil são inerentes ao processo e devem ser acompanhadas pela sociedade através do Portal da Transparência. Diante disso, revelam-se insubsistentes esses argumentos para negar a divulgação de tais dados pelo Município de Porto Alegre.

Então, no âmbito desta pesquisa, a ausência de manifestação de seis Municípios e a elaboração de justificativas sem pertinência e fundamentação por outros três para não publicizarem informações acerca da renúncia de receita tributária, sendo isso condição de existência e validade do próprio incentivo, prévio à concessão (que é última etapa desse processo), pode estar no fato de que aprovaram leis com esse teor sem observar as determinações constitucionais e legais para tanto. Quando questionados, recorrem a subterfúgios argumentativos para justificar o descumprimento das normas vigentes ou sequer respondem, como foi o caso aqui retratado dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul.

Através do quadro abaixo, sinteticamente, expõe-se o resultado desta segunda etapa da pesquisa empírica:

Quadro 2 - Sintético da Etapa II da Pesquisa Empírica.

Ranking dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do RS	A) Data do protocolo do pedido de informação:	B) Data da resposta ao pedido de informação e tempo transcorrido até ser fornecida:	C) A informação foi concedida no prazo legal (art. 11, §§1º e 2º da LAI)?	D) Foi informado quais são as leis municipais em vigor no Município que concedem incentivos tributários?	E) Foi apresentada justificativa por que as informações relativas aos efeitos da renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários não são divulgadas no Portal da Transparência do Município?	F) A justificativa é compreensível: redigida de forma objetiva e em linguagem de fácil entendimento?
1º Porto Alegre	25/06/2017	07/07/2017 12 dias	Sim	Não	Sim	Sim
2º Caxias do Sul	25/06/2017	19/07/2017 24 dias	Sim, uso da prerrogativa de prorrogação – Art. 11, §2º da LAI.	Não	Não	Não
3º Gravataí	25/06/2017	23/08/2017 59 dias	Não	Sim	Não	Não
4º Canoas	27/06/2017	30/06/2017 3 dias	Sim	Sim	Sim	Não compreensível
5º Santa Cruz do Sul	25/06/2017	26/06/2017 1 dia	Sim	Sim	Sim	Não compreensível
6º Novo Hamburgo	25/06/2017	01/08/2017 37 dias	Não	Não há leis em vigor concedendo incentivos tributários.	Não se aplica, pois não há leis em vigor concedendo incentivos tributários.	Não se aplica, pois não há leis em vigor concedendo incentivos tributários.
7º Passo Fundo	25/06/2017	28/08/2017 64 dias	Não	Sim	Não	Não
8º Rio Grande	25/06/2017	11/08/2017 47 dias	Não	Sim	Não	Não
9º São Leopoldo	25/06/2017	18/07/2017 23 dias	Não	Não	Não	Não
10º Pelotas	25/06/2017	10/08/2017 46 dias	Não	Sim	Não	Não
		Percentual:	40% tempestivo 60% intempestivo	60% informaram; 30% não informaram; 10% não aplicável	30% justificaram; 60% não justificaram; 10% não aplicável.	10% compreensível; 20% não compreensível; 70% não aplicável.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor a partir da síntese dos dados obtidos na Etapa II da Pesquisa Empírica.

O resultado em tela conduz à constatação de uma generalizada opacidade no trato por esses Municípios dos assuntos voltados à concessão de incentivos tributários e à renúncia de receita tributária. Ademais, leva à reflexão sobre o comportamento em geral dos seus munícipes e gestores públicos, retratando uma realidade nacional que vagarosamente vem sendo modificada: aqueles sem acesso à informação pública e, por conta disso, sem poderem influenciar e controlar as escolhas administrativas, e estes, detentores da informação, inibindo o seu acesso e justificando o interesse público das suas escolhas em critérios subjetivos e questionáveis³⁵⁴.

Salienta Marcus Abraham³⁵⁵ que no Brasil estes assuntos ostentam uma forte tendência ao desvirtuamento da lógica constitucional da transparência, estando a concessão de incentivos direcionada à satisfação de interesses particulares, alheios à real necessidade da comunidade, e a renúncia de receita, ao descontrole e falta de compensação. Este ocultamento

³⁵⁴ Com o mesmo ponto de vista: SAMPAIO, Luis Felipe. Gestão pública democrática e suas relações com supremacia do interesse público, discricionariedade administrativa e transparência. *Revista de Direito Administrativo Contemporâneo*, São Paulo, ano 3, v. 19, p. 19-21, jul./ago. 2015.

³⁵⁵ ABRAHAM, Marcus. Transparência e cidadania fiscal nos 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, Belo Horizonte, ano 5, n. 8, p. 55-57, set. 2015/fev. 2016. Também em: ABRAHAM, Marcus. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 147-150.

não é benéfico ao interesse público, pois pode incentivar atitudes corruptivas e lesivas ao erário, como lembra Têmis Limberger³⁵⁶.

Ao se afastar do conhecimento do cidadão a execução da política pública de incentivos tributários praticada pelo respectivo ente, impede-se o controle e fiscalização dos seus resultados, bem como a verificação da renúncia de receita, daquilo que efetivamente deixou de ingressar nos cofres públicos e que precisará ser suplementada de outra fonte de custeio para atender às demandas de direitos sociais perante o Estado. Portanto, a conduta do gestor público destas municipalidades, como indica a pesquisa, não atende ao sentido da transparência da gestão fiscal que está assentada na democratização do acesso à atividade financeira estatal, a consulta, participação e colaboração popular na realização da receita e da despesa pública³⁵⁷.

O descumprimento desse dever de informar, e de não informar nas situações excepcionais protegidas pelo sigilo, poderá acarretar a esses gestores a sua responsabilização por infração administrativa e por improbidade administrativa conforme determina o Capítulo V da Lei de Acesso à Informação (artigos 32 a 34), a serem apuradas pelos órgãos institucionais de controle interno e externo da Administração Pública. Também, poderá ser imputado crime de responsabilidade para os agentes públicos indicados na Lei Federal nº 1.079, de 10 de abril de 1950, além de poder caracterizar algum ilícito tipificado pelo Código Penal e vinculado ao exercício da função pública desses gestores, como, por exemplo, a inserção de dados falsos em sistema de informações (artigo 313-A), a modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações (artigo 313-B), o extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento (artigo 314) e a violação de sigilo funcional (artigo 325).

Soma-se a isso, e para além da égide da Lei de Acesso à Informação, que a Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu artigo 73³⁵⁸, de forma geral prevê sanções cíveis, administrativas e penais para o gestor público que descumprir os seus preceitos, entre eles o

³⁵⁶ LIMBERGER, Têmis. *Cibertransparência: informação pública em rede. A virtualidade e suas repercussões na realidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 83-84.

³⁵⁷ De acordo com Helio Saul Mileski, a transparência da gestão fiscal deve “promover a participação popular nos atos de governo, democratizando a gestão fiscal a fim de que o cidadão, tendo conhecimento da ação governamental, possa contribuir para o seu aprimoramento e exercer um controle sobre os atos de governo, agindo em colaboração ao sistema oficial de controle da atividade financeira do Estado”. MILESKI, Helio Saul. A transparência da administração pública pós-moderna e o regime de responsabilidade fiscal. *Interesse Público*, Belo Horizonte ano 12, n. 62, p. 28, jul./ago. 2010.

³⁵⁸ Estabelece este dispositivo que: “Art. 73. As infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992; e demais normas da legislação pertinente”. BRASIL. *Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 maio 2017.

da transparência da gestão fiscal. Especificamente, faltar com o dever de informar poderia causar a suspensão do recebimento pelo ente de transferências voluntárias nos termos do artigo 73-C, que teve vigência atrelada aos prazos do artigo 73-B, e possíveis ações de improbidade administrativa.

No caso desta pesquisa, em que foram solicitadas informações aos Municípios através dos seus Serviços de Informação ao Cidadão (SIC) e estes se quedaram inertes, não respondendo, e, quando responderam, o fizeram de forma incompleta e imprecisa, em tese, está preenchido o suporte fático do artigo 32, I, da Lei de Acesso à Informação³⁵⁹. Em razão dessa conduta ilícita, atendido o princípio do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, poderá ser o caso de aplicação de sanções administrativas³⁶⁰ concomitantes com as de improbidade administrativa previstas na Lei 8.429, de 02 de junho de 1992³⁶¹.

Sobredita lei em seu artigo 4º estabelece que os agentes públicos são obrigados a velar pela estrita observância dos princípios que regem a Administração Pública. O agir em contrário, completa o artigo 11, e de forma dolosa, conforme jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça³⁶², violando esses princípios, e, notadamente, para a situação

³⁵⁹ Estabelece este dispositivo que: “Art. 32. Constituem condutas ilícitas que ensejam responsabilidade do agente público ou militar: I - recusar-se a fornecer informação requerida nos termos desta Lei, retardar deliberadamente o seu fornecimento ou fornecê-la intencionalmente de forma incorreta, incompleta ou imprecisa [...]”. BRASIL. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁶⁰ No âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, o artigo 2º, XIX, da Resolução nº 1.009, de 19 de março de 2014, do Tribunal de Contas desse Estado, estabelece que o descumprimento das exigências de acesso à informação previstas na Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2012, e/ou na Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, poderá ensejar a emissão de parecer prévio desfavorável à aprovação das contas ou julgamento pela irregularidade das contas dos agentes públicos por esta Corte. Além disso, a imposição de multa nos termos da Lei Estadual nº 11.424, de 06 de janeiro de 2000, e do artigo 135 do seu Regimento Interno (Resolução 1.028, de 04 de março de 2015). RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. *Resolução n. 1009/2014*. Dispõe sobre os critérios a serem observados na apreciação das contas de governo, para fins de emissão de parecer prévio, e no julgamento das contas de gestão dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta e dá outras providência. Disponível em: <https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:::NO::P4_CD_LEGISLACAO :570497>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁶¹ Segundo Augusto Neves Dal Pozzo, “não havendo margem de discricionariedade por parte do aplicador e não trazendo a Lei de Acesso condutas ímprobas tipificadas, a única exegese que nos parece coadunar com os princípios gerais expostos é a de que a aplicação das suas sanções não impede as da Lei de Improbidade Administrativa. DAL POZZO, Augusto Neves. Responsabilidade dos agentes pela prática de atos ilícitos e de improbidade administrativa na lei de acesso à informação (Lei nº 12.527/11. In: VALIM, Rafael; MALHEIROS, Antonio Carlos; BACARIÇA, Josephina (Coord.). *Acesso à informação pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 167.

³⁶² Conforme o Recurso Especial nº 414.697/RO, Relator Ministro Herman Benjamin, “a jurisprudência do STJ rechaça a responsabilidade objetiva na aplicação da Lei 8.429/1992, exigindo a presença de dolo nos casos dos arts. 9º e 11 – que coíbem o enriquecimento ilícito e o atentado aos princípios administrativos, respectivamente – e ao menos de culpa nos termos do art. 10, que censura os atos de improbidade por dano ao Erário”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso especial nº 414.697*. Recorrente: Melkisedek Donadon. Recorrido: Ministério Público do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Herman Benjamin.

fática em debate, retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício (inciso II), negar publicidade aos atos oficiais (inciso IV), deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo (inciso VI), caracteriza ato de improbidade administrativa.

A violação a um princípio supera a de uma regra qualquer e merece a mais severa reprovação do ordenamento jurídico, pois abala as estruturas que o sustentam³⁶³. Devido ao grau de reprovabilidade dessa conduta, que ameaça o aprofundamento da democracia e a correta utilização dos recursos públicos que concretizam direitos, poderá ser aplicado ao gestor público, nos termos do artigo 12, III, da Lei de Improbidade Administrativa, isolada ou cumulativamente, sanções de ressarcimento integral do dano, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos, pagamento de multa civil, e proibição 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 três anos.

Por último, é relevante pontuar que nesta pesquisa sequer se analisou aquilo que Raimundo Márcio Ribeiro Lima define como a “discrecionalidade para tomada de decisão do

Brasília, DF, Julgado em: 25 de maio de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=904735&num_registro=200200167295&data=20100916&formato=PDF>. Acesso em: 04 mar. 2018.

No Recurso Especial nº 1.478.274/MT, também de Relatoria do Ministro Herman Benjamin ficou: “é certo que a negativa em fornecer cópias de documentos públicos a outros agentes públicos e aos cidadãos em geral pode configurar ato de improbidade, porque o princípio da publicidade impõe plena transparência na prática dos atos administrativos. Entretanto, para que seja configurada a improbidade administrativa, é necessário demonstrar o intento de realmente violar o princípio acima, porque o art. 11 da Lei de Improbidade exige dolo para a sua incidência. Ou seja, deve-se evidenciar o intuito de manter encoberto o que devia ser público de forma deliberada”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso especial nº 1.478.274*. Recorrente: Ministério Público do Estado de Mato Grosso. Recorrido: JÚLIO César Davoli Ladeia. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, Julgado em: 03 de maio de 2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1386904&num_registro=201302361789&data=20150331&formato=PDF>. Acesso em: 04 mar. 2018.

E, decidiu-se no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.382.436/RN, que “1. A configuração do ato de improbidade administrativa previsto no art. 11 da Lei n. 8.429/92 somente é possível se demonstrada prática dolosa de conduta que atente contra os princípios da Administração Pública. 2. A ausência de prestação de contas, quando ocorre de forma dolosa, acarreta violação ao Princípio da Publicidade. Todavia, o simples atraso na entrega das contas, sem que exista dolo na espécie, não configura ato de improbidade”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo regimental no recurso especial nº 1.382.436*. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Reginaldo Félix de Pontes. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, Julgado em: 20 de agosto de 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1256733&num_registro=201301233995&data=20130830&formato=PDF>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁶³ Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, “violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isso porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada”. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 987.

gestor público, no qual consagra o sentido político da atuação administrativa”³⁶⁴ e que até poderia estar coberta por uma certa proteção e restrição de acesso à informação. A pesquisa, como pode ser visto, foi posterior a este momento, nitidamente discricionário, de elaboração da agenda e definição da escolha administrativa da política pública de concessão de incentivos tributários. O seu objetivo foi verificar a transparência na implementação dessa política, que gera renúncia de receita tributária, deve atender à lei e à Constituição e ser plenamente acessível a todos, em tempo real, em um resultado legítimo à concretização do direito à boa administração pública. Esta é uma amostra apta para servir de alerta sobre o atual estágio em que se encontra a disponibilização de informações dessa natureza, muito mais perto da opacidade do que da transparência.

4.4 Perspectivas e Possibilidades para a Efetivação da Transparência da Renúncia de Receita Tributária e a Concretização do Direito à Boa Administração Pública

A pesquisa empírica realizada e descrita no subtítulo anterior constatou que os Municípios analisados descumprem o que determina o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal por não demonstrarem os efeitos da renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários. Quanto ao dever de informar o que foi renunciado tributariamente, há uma opacidade generalizada nos Portais da Transparência dessas municipalidades e uma negligência ao (não) responderem as demandas encaminhadas aos seus Serviços de Informação ao Cidadão (SIC).

Não foi possível encontrar nesses portais e receber informações diretas e objetivas referentes a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que a concessão de incentivos tributários envolvendo renúncia ao Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Sobre Serviços (ISS), Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Contribuição de Melhoria, Contribuição de Iluminação Pública e Taxas deve iniciar sua vigência e nos dois seguintes. Igualmente, nada se encontrou ou foi informado objetivamente acerca da previsão da renúncia tributária na lei de diretrizes orçamentárias e a demonstração de que foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária ou de medidas de sua compensação.

Portanto, o modelo de transparência da renúncia de receita tributária previsto nessa Lei Complementar não se efetivou no universo de Municípios pesquisados, quiçá por ação ou

³⁶⁴ LIMA, Raimundo Márcio Ribeiro. Orçamento e transparência: uma conquista sem fim ou como a gestão pública flerta com a opacidade. *Revista da AGU*, Brasília, DF, v. 15, n. 2, p. 268-269, abr./jun. 2016.

omissão dos gestores públicos lá inseridos. Esse fato coloca a realidade municipal local em um patamar de descontrole das renúncias tributárias e opacidade na sua divulgação, o que parece ser a realidade nacional, como indicam as notícias indicadas na nota de rodapé nº 268, em que há o registro jornalístico dessas situações nas esferas estadual e federal, e como relatam Marcus Abraham, Carlos Alberto C. Santos e Fernando Raposo Franco:

[...] o Poder que tem a iniciativa da proposta, além de não cumprir os requisitos previstos no art. 14 da LRF, sequer indica o objetivo que se pretende alcançar com aquela regra desonerativa e tampouco aponta fundamentadamente, com apoio em estudos técnicos e dados empíricos, as razões pelas quais se deva crer que a medida levará ao resultado almejado. Pelo contrário, muito mais frequentes são as situações em que a criação dos benefícios se dá ao amparo de justificativas genéricas como a expectativa de geração de postos de trabalho ou de resultados futuros positivos por meio do estímulo à atividade econômica local³⁶⁵.

Além do mais, é possível que, por estas informações ainda não serem exigidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul no exame das contas e avaliação dos Portais da Transparência dos Poderes Executivos Municipais sob sua jurisdição³⁶⁶, impere essa irresponsabilidade dos gestores no trato e divulgação da renúncia de receita tributária, mantendo-se um *status quo* que não mais se harmoniza com a tradição hermenêutica do Estado Democrático de Direito³⁶⁷. Na verdade, não há necessidade de criar-se mais essa

³⁶⁵ ABRAHAM, Marcus; SANTOS, Carlos Alberto C.; FRANCO, Fernando Raposo. As renúncias fiscais: um panorama introdutório. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDFFE*, Belo Horizonte, v. 5, n. 9, p. 22, mar./ago. 2016.

³⁶⁶ No último Relatório da Transparência dos Municípios Gaúchos, exarado pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul em maio de 2017, foram considerados os seguintes critérios para certificar a transparência de um município neste Estado: “1) Pedido de informações por meio da Internet; 2) Relatório de pedidos de informação; 3) Informações organizacionais; 4) Registro de repasses ou transferências (exclusivo para o Executivo); 5) Registro de despesas; 6) Registro de receitas (exclusivo para o Executivo); 7) Relatórios da transparência da gestão fiscal (exclusivo para o Executivo); 8) Informações sobre licitações e seus editais e resultados; 9) Informações sobre contratos celebrados; 10) Dados gerais para acompanhamento de programas, ações, projetos e obras; (exclusivo para o Executivo); 11) Administração do patrimônio público – Imóveis; 12) Administração do patrimônio público – Veículos; 13) Recursos humanos; 14) Diárias; 15) Publicação de respostas a perguntas mais frequentes; 16) Ferramenta de pesquisa; 17) Canal de comunicação com o cidadão (“Fale Conosco” – Ouvidoria); 18) Medidas para garantir atendimento a usuários com necessidade especiais; 19) Instrumento normativo local que regulamente a LAI; 20) Serviços e atividades de interesse coletivo – Executivo (exclusivo para o Executivo); 21) Serviços e atividades de interesse coletivo – Legislativo (exclusivo para o Legislativo); 22) Controle externo – Legislativo (exclusivo para o Legislativo). RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório da transparência dos municípios gaúchos: avaliação realizada em 2016*. Porto Alegre, maio 2017. p. 9 Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/docs/transparencia_2016/relatorio_transparencia_2016.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁶⁷ De acordo com Leonel Pires Ohlweiler, “o Estado Democrático de Direito importou, via Constituição, na determinação de construção de um novo Direito Administrativo, em que pese até hoje não incorporado esse propósito por alguns juristas e agentes públicos de que a atividade administrativa situa-se a partir de então na síntese dos modelos de Estado Liberal e Social, regendo-se por um modo de ser transformador do *status quo*”. (grifo do autor). OHLWEILER, Leonel Pires. *Os (des)caminhos hermenêuticos do direito administrativo: historicidade e constitucionalização para a efetividade dos princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 246.

exigência, o que falta àquela Corte é aprofundar a análise dos registros da receita e despesa dos entes jurisdicionados, pois a renúncia tributária está ali omitida. Se assim tivesse procedido, provavelmente em 2014³⁶⁸ os Municípios de Canoas, Gravataí, Passo Fundo, Pelotas e Porto Alegre, e em 2015³⁶⁹ os mesmos e mais Novo Hamburgo e Santa Cruz do Sul, não teriam feito jus ao “Prêmio Boas Práticas de Transparência na Internet” concedido pelo órgão para incentivar e enaltecer a transparência ativa.

Em virtude da opacidade da renúncia de receita tributária, torna-se inviável a realização do controle de sua juridicidade, conforme tratado no subtítulo 2.4. Consequentemente, sem acesso a estas informações não há como atestar que ela é constitucionalmente adequada e possui propósitos que contemplem e incluam a sociedade de forma positiva, sem violar direitos, e promova o desenvolvimento socioeconômico. A conclusão formulada por Marciano Buffon serve para elucidar a exposição e retomar o conteúdo desenvolvido no referido subtítulo:

[...] a concessão de benefícios fiscais deve submeter-se aos mecanismos substancialmente democráticos de discussão e aprovação. Assim, os objetivos visados só serão legítimos se forem – de fato – constitucionalmente fundamentados. Portanto, só será sustentável a discriminação perpetrada pela extrafiscalidade, se esta tiver como objetivo uma meta que a própria Constituição dirigente determina seja atendida³⁷⁰.

Na realidade posta, em que não se tem acesso a esses dados, a transparência está prejudicada e, com isso, a concretização do direito fundamental à boa administração pública assegurado aos cidadãos, pois não se sabe os limites da renúncia e os seus efeitos, que vão além do contábil e financeiro, conforme já assinalado. Então, da mesma forma que os atos relativos à realização das despesas públicas propriamente ditas, que possuem tratamento bastante rígido quanto ao controle e transparência pelo ordenamento jurídico brasileiro³⁷¹,

³⁶⁸ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. *Prêmio boas práticas de transparência na internet: relatório dos resultados obtidos a partir da avaliação dos portais dos Executivos e Legislativos municipais*. Porto Alegre, dez. 2014. p. 64-65. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/docs/relatorio_premio_boas_praticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁶⁹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. *Prêmio boas práticas de transparência na internet 2ª edição – avaliação 2015: relatório dos resultados obtidos a partir da avaliação dos portais dos Executivos e Legislativos Municipais do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, out. 2015. . p. 41-42. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/docs/transparencia_2015/relatorio_premio_boas_praticas_2015.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁷⁰ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 267.

³⁷¹ Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff destacam que “a despesa pública é notadamente acompanhada de maior formalidade. Basta recordar que toda e qualquer despesa, antes de sua efetivação (pagamento), deve ser precedida de uma previsão orçamentária, além dos necessários empenho e liquidação. Sem falar no processo licitatório, quando exigido. A despesa, no mais, estará discriminada nas Prestações de Contas, nos Relatórios e nos Balanços ao final do exercício, quando poderá ser escrutinizada pelos órgãos de

garantindo-lhes satisfatório cumprimento dos ditames da boa administração pública, mostra-se necessário dar esse mesmo tratamento à renúncia de receita tributária. Assim, a iniciativa para essa mudança de atitude e construção de um novo horizonte, calcado na cibertransparência, prescinde de normas e está, primeiramente, a cargo da Administração Pública.

Baseado no que fora apresentado, em um viés operacional, para a efetivação da transparência da renúncia de receita tributária dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul, objeto desta investigação, e servindo para qualquer outro ente com competência tributária, propõe-se que sejam divulgadas em seus Portais da Transparência, de forma universal e compreensível, as seguintes informações públicas:

- a) rol das leis vigentes que concedem incentivos tributários;
- b) demonstração do cumprimento do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal para cada uma das leis concessivas;
- c) indicação da natureza e finalidade do incentivo;
- d) indicação do montante renunciado para cada espécie tributária;
- e) relatório da execução, fiscalização e avaliação de resultados da política de incentivos;
- f) indicação de eventuais custos indiretos para a implementação da política de incentivo tributário;
- g) demonstração dos efeitos parafiscais ou comprovação da sua inexistência;
- h) indicação dos beneficiários.

No tocante ao campo do beneficiário do incentivo tributário, propõe-se que sejam divulgadas as informações essenciais a sua individualização, pois em um exame de proporcionalidade estrita há mais vantagens em dar publicidade às informações sobre a concessão do incentivo tributário do que desvantagens para o particular beneficiário desse ato, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal³⁷² em caso análogo. Sendo assim, informações

controle e, especialmente, pela sociedade civil. A renúncia de receita não conta com tal transparência. Apesar dos dispositivos suprarreferidos e dos factuais avanços recentes nesse campo, ainda se trata de uma publicidade incipiente”. SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.p. 37.

³⁷² No já referido Mandado de Segurança nº 33.340, o Ministro Relator Luiz Fux, assim se pronunciou: “em um Estado Democrático de Direito, a sociedade deve poder debater, com a transparência que a temática exige, os

como a sua designação ou razão social, inscrição no cadastro da pessoa física ou jurídica perante a Receita Federal do Brasil, tipo de incentivo recebido e montante que deixará de recolher, prazo e contrapartidas, se houver, para cada caso concreto, merecem ser publicizadas. No entanto, devem ser desprezados os demais dados de ordem subjetiva (situação econômica ou financeira ou a natureza e o estado de seus negócios ou atividades, respeitando o *caput* do artigo 198 do Código Tributário Nacional) que nada acrescentariam ao processo e escapam do interesse público.

A partir desta construção será possível o exercício do controle social e institucional da concessão de incentivos tributários, o desenvolvimento da educação para a cultura da transparência fiscal e a formação dos cidadãos para acompanharem toda a execução dessa política e verificarem a sua legitimidade e eficiência, percorrendo o caminho tanto dos atos advindos do Poder Executivo como do Legislativo. Inteirados da temática e compreendido o seu sentido, cada nova escolha administrativa voltada à concessão de um incentivo tributário deverá passar pelo crivo e discussão desses cidadãos em audiências públicas que debaterão sobre sua utilidade e relevância para a comunidade, bem como apontarão e compararão alternativas possíveis à pura e simples concessão dos incentivos. Enfim, almeja-se qualificar o exercício da cidadania fiscal³⁷³ para o controle da atuação estatal nesta seara.

O engrandecimento da qualidade do acesso à informação pública na política de incentivos tributários poderá desmistificar o estigma de privilégios odiosos³⁷⁴ que recaem sobre eles, muito em razão da opacidade que persiste como indicado acima. A partir disso, parece ser possível superá-los, ou, no mínimo, compreendê-los para dissociá-los das marcas postas pelo senso comum e estudadas pela doutrina, que os enxergam com uma política de

critérios adotados para a escolha de um determinado particular como destinatário de recursos públicos, qual vantagem social se obtém com o repasse de um empréstimo público a uma determinada pessoa ou, mesmo, se os contratos foram adequadamente cumpridos. A inserção desses temas na arena pública produzirá o desejável efeito de aprimorar a injeção de recursos em projetos de repercussão social, aperfeiçoando, sobremaneira, o processo decisório dos impetrantes, a fim de que possam cumprir seus propósitos de maneira eficiente e legítima”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de segurança nº 33.340*. Impetrante: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES e Outros. Impetrado: Tribunal de Contas da União. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, Julgado em: 26 de maio de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=897849>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁷³ Conforme ABRAHAM, Marcus; SANTOS, Carlos Alberto C.; FRANCO, Fernando Raposo. As renúncias fiscais: um panorama introdutório. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDFFE*, Belo Horizonte, v. 5, n. 9, p. 9-27, mar./ago. 2016.

³⁷⁴ Para Ricardo Lobo Torres, a “*odiosidade* do privilégio, como qualquer desigualdade inconstitucional, decorre da falta de *razoabilidade* para a sua concessão. Se o privilégio não atender ao ideal de justiça, se se afastar do fundamento ético, se discriminar entre pessoas iguais ou se igualar pessoas desiguais, se for excessivo, se desprestigiar os princípios constitucionais da tributação será considerado odioso” (grifo do autor). TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3, p. 352.

atração de empresas e não de empregos, que favorecem o capital e não o trabalho³⁷⁵, inibem a livre concorrência e privilegiam poucos em detrimento da malha de contribuintes que cumprem com o seu dever de pagar tributos e nada veem de retorno às suas vidas³⁷⁶.

A efetivação da transparência na concessão de incentivos tributários que gera renúncia de receita concretiza o direito fundamental à boa administração pública, fortalece a democracia e torna as instituições públicas promotoras dos desígnios constitucionais. Afinal, conduz àquilo que Tobias Barreto, já no final do século XIX, prenunciava:

[...] quais são, pois, esses privilégios que não são odiosos? São, justamente, aqueles que trazem vantagem para a comunhão, e não somente para os privilegiados; aqueles que, trazendo benefícios aos privilegiados, todavia tomam em linha de conta as conveniências da comunhão, de que o mesmo privilegiado faz parte³⁷⁷.

Nesta comunhão, as renúncias tributárias estão compatibilizadas com a capacidade dispenditiva do Estado em um ambiente de gestão fiscal responsável e desprendido de opacidade. Através disso, vislumbra-se uma maneira constitucionalmente adequada de exercício da boa administração na concessão de incentivos tributários, que mesmo acarretando renúncia de receita tributária, não sujeitarão o Estado ao risco de lesão ao patrimônio público e não comprometerão a sua arrecadação, pois realizadas em sintonia com o modelo previsto no ordenamento jurídico e em convergência com os interesses da cidadania.

³⁷⁵ Conforme declaração do Deputado Estadual do Rio de Janeiro, Marcelo Freixo, em entrevista ao jornal eletrônico Brasil de Fato. FREIXO, Marcelo. Isenções fiscais no Rio geraram empresas e não empregos, afirma Marcelo Freixo. Deputado estadual conversou com o Brasil de Fato e disse que será candidato à Câmara Federal em 2018. Entrevista concedida: José Eduardo Bernardes. *Brasil de Fato*, São Paulo, 23 out. 2017. Disponível em: <<https://www.brasildefato.com.br/2017/10/23/isencoes-fiscais-no-rio-geraram-empresas-e-nao-empregos-afirma-marcelo-freixo/>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

³⁷⁶ Todas as obras utilizadas nesta Dissertação, a sua maneira, servem de exemplo do esforço da doutrina em sistematizar os estudos nessa matéria em conformidade com a Constituição da República de 1988, dando-lhe um tratamento científico.

³⁷⁷ BARRETO, Tobias. *Estudos alemães*. Rio de Janeiro: Renovar. Aracaju: Secretaria da Cultura e Meio Ambiente, 1991. p. 161.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa consubstanciou-se na análise da transparência do modelo estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal para a demonstração da concessão de incentivos tributários que acarretam renúncia de receita tributária. Fazendo uso da lei, doutrina, jurisprudência e pesquisa empírica empreendeu-se uma investigação sobre a temática buscando compreendê-la, verificar suas possibilidades e legitimidade, a partir do horizonte de sentido estabelecido pelo direito fundamental à boa administração pública.

Desta forma, retomando o seu desenvolvimento para ratificar e destacar aspectos indispensáveis ao entendimento do conteúdo apresentado, desvelou-se historicamente que os incentivos tributários, pela tradição, constituem-se no conjunto de normas que proporcionam tratamento diferenciado aos contribuintes, na medida que reduzem ou excluem o seu dever fundamental de recolher tributos, implicando menor arrecadação pelo fisco. Não são vedados pelo ordenamento jurídico brasileiro, bastando a edição de lei específica pela Fazenda Pública concedente, como exige a Constituição da República de 1988, e são utilizados como instrumentos de efetivação da intervenção do Estado na economia e na sociedade através do caráter extrafiscal que possuem. Como salientado, não se confundem com os incentivos e/ou benefícios financeiros e creditícios, os quais a Constituição também autoriza conceder a terceiros. Ou seja, o ordenamento jurídico pátrio prevê a existência de três espécies de incentivos, de naturezas distintas, podendo ser utilizados em conjunto ou separadamente, sendo que a pesquisa se deteve nos incentivos tributários.

Por recaírem sobre a receita tributária, diminuindo a estimativa de receita prevista na lei orçamentária, estes incentivos dão ensejo a renúncia de receita tributária, o que a doutrina denomina de despesa tributária, ou gasto tributário (do inglês, *tax expenditure*), a ser contabilizada e administrada pelo órgão fazendário no conjunto das demais despesas. Portanto, a renúncia de receita tributária decorre do ato de concessão desses incentivos, originada de uma lei em que o ente competente para a instituição do tributo fica autorizado a não o arrecadar, ensejando esse ato no ingresso de menos dinheiro nos seus cofres.

No modelo estatal vigente, a concessão ou ampliação dos incentivos em tela deve atender aos requisitos definidos no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O artigo em questão exige que a Fazenda Pública concedente elabore a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, que atenda ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias (*caput*) e a uma das seguintes

condições: demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária (inciso I) ou apresentar medidas de compensação (inciso II).

No entanto, em face dos novos paradigmas em que se encontra contemporaneamente estabelecida a Administração Pública, não basta afirmar que a renúncia de receita tributária é apenas o resultado do ato de concessão de incentivos de ordem tributária como consta na regra do citado artigo. É preciso ir além e construir um horizonte de sentido em que a renúncia de receita tributária não seja somente um ato de escolha administrativa do gestor público que implica redução de receita, mas um ato dirigido à concretização do direito à boa administração pública, o que significa dizer que deve estar também adequado à Constituição.

Renúncias tributárias mal planejadas e feitas ao arrepio da Lei e da Constituição comprometem a prestação do serviço público e afastam novos investimentos em saúde, educação, segurança e meio ambiente, sempre tão urgentes e necessários à garantia dos direitos fundamentais do cidadão. Por conta disso, há que se considerar que a renúncia de receita tributária não produz efeitos meramente financeiros e contábeis: eles são multidimensionais e precisam ser levados em conta, sob pena de se atentar contra o interesse público e retirar direitos daqueles que mais precisam da atuação estatal. Assim, para que seja dotada de juridicidade e não comprometa a dignidade da pessoa humana, nem viole direitos fundamentais, a concessão ou ampliação de incentivos tributários que acarretem renúncia de receita tributária deverá se submeter aos mecanismos normativos de controle definidos no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, como, também, da Constituição da República de 1988.

A existência desses mecanismos normativos surge como condição de possibilidade para assegurar a validade e legitimidade do ato que concede incentivos tributários e funciona como salvaguarda do interesse público, especificamente das finanças públicas. Visam ao planejamento, à transparência e ao equilíbrio fiscal na concessão ou ampliação de incentivos tributários. Evitam, conseqüentemente, que a arrecadação das receitas previstas na lei orçamentária fique comprometida e prejudique a continuidade das políticas públicas. E, nesses moldes, atingem a sua finalidade de promover o desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, nos termos da parte final do artigo 151, I, do texto constitucional, em um ambiente de gestão fiscal responsável.

De acordo com o parágrafo primeiro do artigo 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas,

mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar. Os seus fundamentos estão nas normas constitucionais que regulam as finanças públicas e nos princípios que as circundam, seja de forma expressa ou implícita.

Disso decorre o entendimento de que a gestão fiscal responsável é um dever jusconstitucional. O cumprimento desse dever permite que políticas públicas sejam realizadas e se alcancem os objetivos da República estatuídos na Constituição de 1988, haja vista que as finanças estatais estarão sendo geridas de forma transparente, planejada, controlada, prudente, eficiente e proba, o que pressupõe o uso racional dos recursos públicos e a disponibilidade destes para as finalidades constitucionais. Como exposto, esta noção atende a ideia de *accountability*, implementando um processo de gestão democrática dos recursos públicos, o que concretiza o direito fundamental à boa administração pública.

A boa administração, sob o prisma hermenêutico aqui desenvolvido, foi compreendida como um princípio geral que regula as relações jurídico-administrativas, com conteúdo jurídico e ético voltado à melhora da qualidade do Estado e da convivência social, constituindo-se em um dever da Administração e um direito do cidadão-administrado. Quanto à natureza desse direito, forte na doutrina colacionada, compreendeu-se como sendo fundamental, derivado da sistemática da Constituição vigente, encontrando guarida, não só, mas principalmente, na dignidade da pessoa humana como fundamento da República (artigo 1º, III), e nos princípios da administração pública do *caput* do artigo 37.

Logo, constata-se o vínculo de complementariedade que há entre a gestão fiscal responsável e o direito fundamental à boa administração pública, servindo aquela de substrato à concretização deste. O estabelecimento deste vínculo tem por força legitimar as políticas públicas de concessão de incentivos tributários que acarretam renúncia de receita tributária, ao passo que ampara a sua ocorrência em um ambiente constitucionalmente adequado e voltado à realização do desenvolvimento nacional previsto no artigo 3º, II, da Constituição.

Por esta razão, aos atos de concessão de incentivos tributários que acarretam renúncia de receita tributária deve ser agregada a ideia de cibertransparência, conexão das ideias de ciber (relações em rede) a de transparência. Esta, por sua vez, é uma imposição da democracia, constituindo-se em um dever estatal reconhecido constitucionalmente a partir da integração do princípio da publicidade conjugado com o direito à informação, servindo de substrato à concretização do direito à boa administração pública. Conforme apontado, o

ordenamento jurídico brasileiro e as convenções internacionais em que o país é signatário repelem o obscurantismo das informações, a seletividade na divulgação dos dados públicos e a omissão da administração no esclarecimento das ações do Estado e adota como regra a plenitude do acesso dos cidadãos para participar, opinar e controlar a atividade estatal, inclusive no âmbito fiscal. Em relação à transparência da gestão fiscal, consignou-se que ela supera a mera fiscalização dos recursos públicos, funcionando como uma importante ferramenta de *accountability* na salvaguarda do fisco e no combate à corrupção.

A cibertransparência, registra-se, é a expressão da Lei de Acesso à Informação quando esta reafirma o comando constitucional que tem a publicidade como preceito geral e o sigilo como exceção. Ao colocar os cibercidadãos no seu devido patamar como agentes de cidadania e transformação social em prol do desenvolvimento e sustento do Estado Democrático de Direito, possibilita que as escolhas administrativas sobre renunciar a receita estejam acessíveis ao controle cidadão e institucional.

Todavia, a realidade constatada na consulta aos Portais da Transparência dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul do ano de 2014 demonstrou o descaso com que gestores públicos desses Municípios lidam com a renúncia de receita tributária ao conceder tais incentivos sem observar a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Constituição da República de 1988. De acordo com a pesquisa empírica realizada nos Portais da Transparência de Porto Alegre, Caxias do Sul, Gravataí, Canoas, Santa Cruz do Sul, Novo Hamburgo, Passo Fundo, Rio Grande, São Leopoldo e Pelotas, no período de 20 de junho a 01 de setembro de 2017, nenhum destes entes disponibiliza em rede dados sobre a renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários. Não há qualquer informação que ateste a sua existência ou inexistência, gerando um vazio de dados que impedem conhecer a maneira como cada uma destas administrações trata e desenvolve a temática.

De acordo com a Etapa I da pesquisa empírica, a totalidade dos Municípios consultados não possui qualquer tipo de informação a esse respeito em seus Portais da Transparência. No máximo, em um exercício de busca avançada no interior dos portais, localizou-se em 60% (sessenta por cento) deles a existência de páginas com a legislação orçamentária (Caxias do Sul, Canoas, Passo Fundo, Rio Grande, São Leopoldo e Pelotas), em cujas Leis de Diretrizes Orçamentárias é possível visualizar o Anexo de Metas Fiscais, com dados genéricos sobre a estimativa e compensação da renúncia de receita para o exercício fiscal em curso e vindouros, sem qualquer aprofundamento sobre a concessão de incentivos tributários e cumprimento do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Esses Municípios,

apesar do indicativo da existência da renúncia de receita tributária, não informam os motivos da concessão dos incentivos tributários e não demonstram os efeitos previstos no mencionado artigo e nenhum outro.

Quando questionados através dos seus Serviços de Informação ao Cidadão (SIC), por conta da execução da Etapa II da pesquisa, sobre quais são as leis municipais em vigor no Município que concedem incentivos tributários e por que as informações relativas aos efeitos da renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributários não são divulgadas nos seus Portais da Transparência, apenas 40% (quarenta por cento) deles responderam tempestivamente, sendo eles: Porto Alegre, Caxias do Sul, Canoas e Santa Cruz do Sul. Os demais levaram, em média, 46 (quarenta e seis) dias para responder a demanda encaminhada ao referido Serviço de Informação, prazo muito além daquele concedido pelo artigo 11, §§ 1º e 2º, da Lei de Acesso à Informação, que é de 30 (trinta) dias.

Relativamente às respostas fornecidas, 60% (sessenta por cento) informaram as leis vigentes, salvo Porto Alegre, Caxias do Sul e São Leopoldo, que afirmaram que deveria ser consultado o seu portal de legislação para se informar acerca disso, como, também, Novo Hamburgo, que comunicou a ausência de incentivos vigentes e, conseqüentemente, a inexistência da renúncia. Sobre a justificativa para a ausência de informações, somente Porto Alegre, Canoas e Santa Cruz do Sul manifestaram-se. Entretanto, unicamente a resposta de Porto Alegre pode ser considerada satisfativa por ter enfrentado o mérito da questão. As outras duas apenas tergiversaram, tentando criar uma falsa ideia da desnecessidade da divulgação dessas informações, o que não representa o ideário constitucional.

O resultado alcançado na pesquisa empírica demonstra a opacidade que recai sobre a renúncia de receita tributária e compromete a concretização do direito à boa administração pública. A ausência de informações sobre esse ato não permite saber se ele foi realizado de acordo com os mecanismos normativos de controle definidos no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como da Constituição da República de 1988. Em consequência, o ocultamento da sua realização eleva o risco de desequilíbrio financeiro e, com isso, atenta-se contra o interesse público ao retirar direitos daqueles que mais precisam da atuação estatal, uma vez que toda a renúncia de receita tributária implica a diminuição da arrecadação, e sem recursos financeiros não se presta serviço público.

Por conseguinte, as hipóteses vislumbradas como resolutivas do problema proposto, qual seja, em que medida a transparência do modelo estatal de concessão de incentivos tributários é condição de possibilidade à concretização do direito à boa administração pública, não se realizaram quando verificadas empiricamente. No momento da projeção da pesquisa,

definição dos seus limites e objetivos, considerou-se que as normas vigentes que regulam a concessão de incentivos tributários que geram renúncia de receita tributária fossem cumpridas e plenamente atendidas pelos Municípios. Com esse pressuposto, dispensou-se a averiguação da sua disponibilização em si, para se investigar, além disso, se o modelo de demonstração disponibilizado é capaz de ser transparente para concretizar o direito à boa administração pública. Isto é, se contemplavam dados e critérios, além da responsabilidade fiscal, que o tornassem constitucionalmente adequado.

Infortunadamente, as municipalidades pesquisadas sequer demonstram e disponibilizam informações, seja na forma da transparência ativa como na passiva, acerca do cumprimento das condicionantes previstas no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Como isso não pode ser auferido nos seus Portais da Transparência, não foi possível avançar na análise (e crítica) desse modelo legal como proposto inicialmente, o que impossibilitou que se formulasse um juízo acerca da transparência desse modelo e, conseqüentemente, de empreender a discussão acerca da necessidade de superar seus limites, para além do âmbito financeiro e contábil.

Destarte, o estágio em que se encontra a transparência da concessão de incentivos tributários que acarretam renúncia de receita tributária está muito aquém do esperado. Os resultados obtidos conduziram a uma compreensão dissociada dos planos teórico e empírico, ressaltando o descompasso que há entre ambos, a distância entre a efetividade das normas jurídicas e o descumprimento pelos gestores públicos dos seus desígnios de assegurar o direito fundamental de acesso à informação a todos.

Neste viés, a pesquisa prestou-se para atestar a necessidade premente de maior dedicação dos órgãos institucionais de controle da atuação estatal à concessão de incentivos tributários, a fim de exigirem o cumprimento da transparência nesta seara e levarem a cabo as sanções previstas para os seus infratores, como indicado no último capítulo. Ao mesmo tempo, serve de alerta e justifica ações cidadãs voltadas ao controle social da Administração Pública para que as renúncias de receitas tributárias sejam de conhecimento de todos e uma decisão coletiva e benéfica para a coletividade.

De nada adiantam concessões de incentivos tributários que venham a prejudicar o fluxo de caixa do ente público, limitando despesas essenciais e congelando os gastos públicos. É preciso mudar o jogo oficial e rançoso da política fiscal em que os incentivos tributários são voltados à acumulação de capital que se reverte a poucos. A cibertransparência, então, surge como condição de possibilidade para estabelecer um novo horizonte para a construção do

modelo da renúncia de receita tributária com um sentido calcado na democracia e voltado a concretizar o direito à boa administração pública e combater a sua opacidade.

Para tanto, considerando a intolerância ao modo ser dos gestores baseado no ocultamento das informações públicas, entre as perspectivas para a efetivação da transparência da renúncia de receita tributária e a concretização do direito à boa administração pública, a parte final do último capítulo propõe que as Fazendas Públicas divulguem em seus Portais da Transparência, de forma universal e compreensível, as seguintes informações públicas: (i) rol das leis vigentes que concedem incentivos tributários; (ii) demonstração do cumprimento do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal para cada uma das leis concessivas; (iii) indicação da natureza e finalidade do incentivo; (iv) indicação do montante renunciado para cada espécie tributária; (v) relatório da execução, fiscalização e avaliação de resultados da política de incentivos; (vi) indicação de eventuais custos indiretos para a implementação da política de incentivo tributário; (vii) demonstração dos efeitos parafiscais ou comprovação da sua inexistência; e (ix) indicação dos beneficiários. Referente ao beneficiário do incentivo tributário, protegido o sigilo fiscal, propõe que sejam divulgadas as informações essenciais a sua individualização, como: (i) designação ou razão social; (ii) inscrição no cadastro da pessoa física ou jurídica perante a Receita Federal do Brasil; (iii) tipo de incentivo recebido; (iv) montante que deixará de recolher, prazo e contrapartidas, se houver, para cada caso concreto.

Enfim, revelado o quadro sintomático da transparência na concessão de incentivos tributários que acarreta renúncia de receita, a pesquisa abre caminho para o seu aprofundamento acadêmico e apropriação dos seus conteúdos para ensejar novas possibilidades de compreensão do fenômeno jurídico aqui analisado. A cada investida devem surgir mais contribuições, respostas para os problemas suscitados, bem como outras inquietações e outros horizontes de sentido. Tudo isso irá qualificar a cultura da transparência, combater a opacidade e trazer reforços para a consolidação de uma educação fiscal baseada no controle social e institucional da gestão dos recursos públicos para a melhoria da qualidade de vida de todos os cidadãos. Derradeiramente, uma manifestação democrática do agir constitucional para a concretização do direito fundamental à boa administração pública.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- ABRAHAM, Marcus. Transparência e cidadania fiscal nos 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, Belo Horizonte, ano 5, n. 8, p. 53-67, set. 2015/fev. 2016.
- ABREU, Carmen Tomasi de. Prevenção da corrupção ou accountability. *Publicações da Escola da AGU*, Brasília, DF, v.8, n.3, p. 205-229, jul./set. 2016.
- ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2nd ed. Lanham: Mandison Books, 1999.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 32, n. 88, p. 54-65, abr./jun. 2001.
- BARBOSA, Rui Rogério Naschenveng. Apresentação. In: CRUZ, Flavio da et al. (Coord.). *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. São Paulo: Atlas, 2012.
- BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2016.
- BARRETO, Tobias. *Estudos alemães*. Rio de Janeiro: Renovar. Aracaju: Secretaria da Cultura e Meio Ambiente, 1991.
- BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- BEMFICA, Flávia. Omissão de dados de isenções fiscais aumenta rejeição a pacote do Piratini – Renúncia de recursos abala argumento de crise financeira para aprovar leis com foco em privatizar setor elétrico. *Correio do Povo*, Porto Alegre, 07 maio 2017. Disponível em: <<http://www.correiodopovo.com.br/Noticias/Politica/2017/05/617066/Omissao-de-dados-de-isencoes-fiscais-aumenta-rejeicao-a-pacote-do-Piratini>>. Acesso em: 02 fev. 2018.
- BEMFICA, Flávia. Órgãos de controle têm acesso limitado a isenções fiscais no Rio Grande do Sul – Entidades pressionam por aprovação de CPI para investigar renúncias. *Correio do Povo*, Porto Alegre, 24 abr. 2017. Disponível em: <<http://www.correiodopovo.com.br/Noticias/Politica/2017/04/615897/Orgaos-de-controle-tem-acesso-limitado-a-isencoes-fiscais-no-Rio-Grande-do-Sul->>. Acesso em: 02 fev. 2018.
- BENJAMIN, Antonio Herman V. Constitucionalização do ambiente e ecologização da Constituição brasileira. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MORATTO Leite, José Rubens (Org.). *Direito constitucional ambiental brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 57-130.
- BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015.

BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BOVENS, Mark; GOODIN, Robert E.; SCHILLEMANS, Thomas. *The oxford handbook of public accountability*. Oxford: Oxford University Press, 2014.

BRASIL. *Decreto nº 3.678, de 30 de novembro de 2000*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3678.htm>. Acesso em: 02 fev. 2018.

BRASIL. *Decreto nº 4.410, de 07 de outubro de 2002*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4410.htm>. Acesso em: 02 fev. 2018.

BRASIL. *Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm>. Acesso em: 02 fev. 2018.

BRASIL. Exposição de Motivos Interministerial nº 106/MOG/MF/MPAS. *Revista Jurídica Virtual*, Brasília, DF, v. 1, n. 1, maio 1999. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/viewFile/35/23>>. Acesso em: 05 ago. 2017.

BRASIL. *Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 maio 2017.

BRASIL. *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm>. Acesso em: 30 de maio 2017.

BRASIL. *Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011*. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm>. Acesso em: 30 maio 2017.

BRASIL. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (gastos tributários) - PLOA 2018*. Brasília, DF, ago. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf>>. Acesso em: 14 abr. 2018.

BRASIL. Presidência da República. Secretaria de Governo. *Municípios engajados, gestão competente: apoio à administração municipal: governo federal e municípios, início de mandato*. 3. ed. Brasília, DF, 2017. p. 53.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo regimental no recurso especial nº 1.382.436*. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Reginaldo Félix de Pontes. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, Julgado em: 20 de agosto de 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1256733&num_registro=201301233995&data=20130830&formato=PDF>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Mandado de segurança nº 16.179*. Impetrante: Empresa Folha da Manhã S/A. Impetrado: Ministro de Estado das Relações Exteriores. Relator: Ministro Ari Pargendler. Brasília, DF, Julgado em: 09 de abril de 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1313418&num_registro=201100393348&data=20140425&formato=PDF>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso especial nº 1.478.274*. Recorrente: Ministério Público do Estado de Mato Grosso. Recorrido: JÚLIO César Davoli Ladeia. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, Julgado em: 03 de maio de 2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1386904&num_registro=201302361789&data=20150331&formato=PDF>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso especial nº 414.697*. Recorrente: Melkisedek Donadon. Recorrido: Ministério Público do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, Julgado em: 25 de maio de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=904735&num_registro=200200167295&data=20100916&formato=PDF>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.361*. Requerente: Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON. Intimados: Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, Julgado em: 24 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=699827>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.859*. Requerente: Partido Trabalhista Brasileiro. Intimados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, Julgado em: 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>. Acesso em: 21 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 3.462*. Requerente: Procurador Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Pará e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relatora: Ministra Cármen Lucia. Brasília, DF, Julgamento em: 15 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618979>>. Acesso em: 30 maio 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo regimental em agravo de instrumento nº 142.348*. Agravante: SID Microeletrônica S.A. Agravada: União Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, Julgamento em: 02 de agosto de 1994. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=275285>>. Acesso em: 30 de maio 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 414.249*. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: Companhia de Saneamento de Minas Gerais. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, Julgamento em: 31 de agosto de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616635>>. Acesso em: 30 maio 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de segurança nº 28.178*. Impetrante: Empresa Folha da Manhã S/A. Impetrado: Presidente do Senado Federal. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília, DF, Julgado em: 04 de março de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=839932>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de segurança nº 33.340*. Impetrante: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES e Outros. Impetrado: Tribunal de Contas da União. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, Julgado em: 26 de maio de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=897849>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário com agravo nº 652.777*. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Ana Maria Andreu Lacambra. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, Julgado em: 23 de abril de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=883157>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário nº 403.205*. Recorrente: Distribuidora Farmacêutica Panarello Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, Julgamento em: 28 de março de 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261757>>. Acesso em: 30 maio 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Segundo agravo regimental na suspensão de segurança nº 3.902*. Agravantes: Sindicato dos Especialistas de Educação do Ensino Público do Município de São Paulo – SINESP e Associação dos Engenheiros, Arquitetos e Agrônomos Municipais de São Paulo. Agravado: Município de São Paulo. Relator: Ministro Ayres Britto. Brasília, DF, Julgado em: 09 de junho de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628198>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Supremo conclui julgamento de ação contra a lei de responsabilidade fiscal. *Notícias STF*, Brasília, DF, 09 ago. 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=70729&caixaBusca=N>>. Acesso em: 05 ago. 2017.

BRITO, Edvaldo Pereira de. Lei de responsabilidade fiscal: competência tributária, arrecadação de tributos e renúncia de receita. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. 105-126.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de receita e a lei de responsabilidade fiscal. *A&C: Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 51-88, out./dez. 2004.

BRUNO, Reinaldo Moreira. *Lei de responsabilidade fiscal e orçamento público municipal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CABRAL, Lucíola Maria de Aquino. *Autonomia municipal e desenvolvimento econômico local*. São Paulo: Fiúza, 2013.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990.

CANOAS. Prefeitura Municipal. *Portal Transparência e Acesso à Informação*. Canoas, 2017. Disponível em: <<http://sistemas.canoas.rs.gov.br/transparencia/servlet/home>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARNEIRO, Mariana. Governo não sabe se metade dos programas de subsídio dão resultado. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 08 jan. 2018. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/01/1948680-governo-nao-controla-efetividade-53-dos-subsidios-de-renuncia-de-impostos.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

CARRAZA, Roque Antonio. Renúncia de receita tributária, em face da nova lei de responsabilidade fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 85, p. 105, 1999.

CASALTA NABAIS, José. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista de Direito Público da Economia: RPDE*, Belo Horizonte, ano 5, n. 20, p. 153-181, out./dez. 2007.

CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

CASSESE, Sabino. *A crise do Estado*. Campinas: Saberes, 2010.

CASTRO, José Nilo de. *Responsabilidade fiscal nos Municípios*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CASTRO, José Nilo de; VIEIRA, Virgínia Kirchmeyer. Loteamento – necessidade de verificar sua compatibilidade com a legislação urbanística – IPTU – cobrança regular em zona urbana – necessária verificação – isenção – renúncia de receita (parecer). *Revista Brasileira de Direito Municipal*, Belo Horizonte, v. 7, n. 20, p. 102, abr./jun. 2006.

CAXIAS DO SUL. Prefeitura Municipal. *Portal Transparência e Acesso à Informação*. Caxias do Sul, 2017. Disponível em: <<https://caxias.rs.gov.br/transparencia>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

CHEVALLIER, Jacques. *O estado pós-moderno*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). *Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)*. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<http://educacaofiscal.gov.br/sobre-o-programa/>>. Acesso em: 17 maio. 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

CRUZ, Flavio da et al. (Coord.). *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. São Paulo: Atlas, 2012.

CUNDA, Daniela Zago Gonçalves da. *O dever fundamental à saúde e o dever fundamental à educação na lupa dos tribunais (para além) de contas*. Porto Alegre: Simplíssimo, 2015. Edição para Kindle.

CUNHA, Diogo Silva da. Positividade, transparência e controlo. A sociedade da transparência. *Comunicação Pública*, Lisboa, v. 10, n. 17, jun. 2015. Disponível em: <<http://journals.openedition.org/cp/913>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

DAL POZZO, Augusto Neves. Responsabilidade dos agentes pela prática de atos ilícitos e de improbidade administrativa na lei de acesso à informação (Lei nº 12.527/11. In: VALIM, Rafael; MALHEIROS, Antonio Carlos; BACARIÇA, Josephina (Coord.). *Acesso à informação pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 161-167.

DELPIAZZO, Carlos E. La buena administración como imperativo ético para administradores y administrados. *Revista de Derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay*, Montevideo, ano 9, n. 10, p. 41-57, dez. 2014, Disponível em: <<https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/article/view/736>>. Acesso em: 01 out. 2017.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia de receita. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 333-362, jan./jun. 2004.

DUNN, Delmer D. Mixing elected and nonelected officials in democratic policy making: fundamentals of accountability and responsibility. In: PRZEWORSKI, Adam; STOKES, Susan C.; MANIN, Bernard (Coord.). *Democracy, accountability, and representation*. Cambridge: Cambridge University Press, 1999. p. 297-321.

ELIESE, Almeida. Funções do Estado na perspectiva dos deveres e direitos fundamentais. *Argumentum: Estado, Democracia Econômica e Políticas Públicas*, Marília, n. 12, p. 215-236, 2011.

EMMERICH, Gustavo Ernesto. *Transparencia, rendición de cuentas, responsabilidad gubernamental y participación ciudadana*. In: SOSA, José (Coord.). *Transparencia y rendición de cuentas*. Cidade do México: Siglo Veintiuno, 2011.

ESTADOS passam a taxar benefício fiscal de empresas para ampliar receita. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 31 ago. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/08/1808629-estados-passam-a-taxar-beneficio-fiscal-de-empresas-para-ampliar-receita.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

FERREIRO YAZIGI, Alejandro. Dinero, política y transparencia: el imperativo democrático de combatir la corrupción. In: INTERNATIONAL ANTI-CORRUPTION CONFERENCE (IACC), 9., 1999, Durban, South Africa. *Anais eletrônicos...* [S.l.], 1999. Disponível em: <<http://anterior.cdc.gob.cl/wp-content/uploads/2015/03/AFERREIRO.pdf>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral, FERREIRA, Cláudio Soares de Oliveira, TORRES, Fernando Raposo Gameiro, et al. *comentários à lei de responsabilidade fiscal*. Recife: Nova Livraria, 2001.

FRANÇA, Phillip Gil. Objetivos fundamentais da república, escolhas públicas e políticas públicas: caminhos de concretização dos benefícios sociais constitucionais. *RIDB*, Florianópolis, ano 2, n. 9, p. 9407-9419, 2013. Disponível em: <https://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/09/2013_09_09407_09419.pdf>. Acesso em 28 out. 2017.

FREITAS, André Vitor de. *A renúncia de receita tributária que caracteriza ato de improbidade administrativa lesiva ao erário*. São Paulo. Ministério Público do Estado de São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/cao_cidadania/Congresso/Congresso_Pat_Publico>. Acesso em: 20 maio 2017.

FREITAS, Juarez. Direito fundamental à boa administração pública e a constitucionalização as relações administrativas brasileiras. *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 12, n. 60, p. 13-24, mar./abr. 2010.

FREITAS, Juarez. *Direito fundamental à boa administração pública*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

FREITAS, Juarez. Políticas públicas, avaliação de impactos e o direito fundamental à boa administração. *Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, v. 36, n. 70, p. 115-133, jun. 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2015v36n70p115>>. Acesso em: 12 out. 2017.

FREIXO, Marcelo. Isenções fiscais no Rio geraram empresas e não empregos, afirma Marcelo Freixo. Deputado estadual conversou com o Brasil de Fato e disse que será candidato à Câmara Federal em 2018. Entrevista concedida: José Eduardo Bernardes. *Brasil de Fato*, São Paulo, 23 out. 2017. Disponível em: <<https://www.brasildefato.com.br/2017/10/23/isencoes-fiscais-no-rio-geraram-empresas-e-nao-empregos-afirma-marcelo-freixo/>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA SIEGFRIED EMANUEL HEUSE (FEE). *PIB dos municípios do RS em 2015: municípios industriais foram os mais afetados em ano de crise*. Porto Alegre, 14 dez. 2016. Disponível em: <<https://www.fee.rs.gov.br/pib/pib-dos-municipios-do-rs-em-2015-municipios-industriais-foram-os-mais-afetados-em-ano-de-crise/>>. Acesso em 17 fev. 2018.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA SIEGFRIED EMANUEL HEUSE (FEE). *PIB dos municípios do RS em 2014: desempenho dos serviços contribuiu com os principais ganhos de participação*. Porto Alegre, 14 dez. 2016. Disponível em: <<http://www.fee.rs.gov.br/indicadores/pib-rs/municipal/destaques/>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA SIEGFRIED EMANUEL HEUSE (FEE). *PIB dos municípios do RS em 2014: desempenho dos serviços contribuiu com os principais ganhos de participação*. Porto Alegre, 14 dez. 2016. Disponível em: <<https://www.fee.rs.gov.br/pib/pib-dos-municipios-do-rs-em-2014-desempenho-dos-servicos-contribuiu-com-os-principais-ganhos-de-participacao/>>. Acesso em: 17 fev. 2018.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (IMF). *Manual de transparência fiscal*. Washington, 2007. p. 4-7. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/transpor/manualp.pdf>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. O controle da renúncia de receita. *Interesse Público*, Sapucaia do Sul, v. 8, n. 39, p. 411-422, set./out. 2006.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Petrópolis: Vozes, 1997.

GARCIA-PELAYO, Manuel. *As transformações do Estado contemporâneo*. Forense: Rio de Janeiro, 2009.

GRANDO, Felipe Esteves. O direito fundamental à boa administração pública e seu diálogo com o direito tributário. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, v. 1, n. 2, p. 41-50, 2008.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRAVATAÍ. Prefeitura Municipal. *Serviço de informação ao cidadão*. Gravataí, 2017. Disponível em: <<https://gravatai.atende.net/?pg=autoatendimento#!/tipo/servico/valor/81/padrao/1/load/0>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

GRONDIM, Jean. *Introdução à hermenêutica filosófica*. São Leopoldo: Unisinos, 1999.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Lei de responsabilidade fiscal, competência tributária, arrecadação e renúncia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 7-24.

HAN, Byung-Chul. *Sociedade da transparência*. Petrópolis: Vozes, 2017.

HEIDEGGER, Martin. *Ser e tempo*. Campinas: Unicamp; Petrópolis: Rio de Janeiro, 2012.

HEINEN, Juliano. *Comentários à lei de acesso à informação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

HELLER, Jack; KAUFFMAN, Kenneth. M. *Incentivos fiscais para el desarrollo industrial*. Mexico: Centro de Estudios Monetarios Latino Americanos, 1965.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010.

HERRARTE, Iñaki Lasagabaster. Notas sobre el derecho administrativo de la información. In: MACHO, Ricardo García (Ed.). *Derecho administrativo de la información y administración transparente*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 103-120.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.

HORVATH, Estevão. Constituição e a lei complementar nº 101/2000 (“Lei de Responsabilidade Fiscal”). Algumas questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 147-162.

HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. *Política pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *Governance in the public sector: a governing body perspective*. Nova Iorque, 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2017.

INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). *¿De qué manera promueve el FMI una mayor transparencia fiscal?* Washington, 2015. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/exr/facts/spa/fiscals.htm>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). *About the IMF*. Washington, 2018. Disponível em: <<http://www.imf.org/en/About>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

KELLES, Marcio Ferreira. Qualidade fiscal e transparência: já era tempo. *Fórum de Contratação e Gestão Pública*, Belo Horizonte, v. 8, n. 91, p. 67-71, jul. 2009.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KOSSMANN, Edson Luís. *A constitucionalização do princípio da eficiência na administração pública*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2015.

LAMDIN, Raquel; CUNHA, Joana. OMC condena política industrial do Brasil e pede revisão de incentivos. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 11 nov. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/11/1831528-omc-considera-ilegais-programas-da-politica-industrial-brasileira-diz-jornal.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

LIMA, Flávia. Renúncia fiscal dá pouca margem de manobra ao governo. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 18 set. 2017. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/09/1919110-renuncia-fiscal-engessada-da-pouca-margem-de-manobra-ao-governo.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

LIMA, Raimundo Márcio Ribeiro. Orçamento e transparência: uma conquista sem fim ou como a gestão pública flerta com a opacidade. *Revista da AGU*, Brasília, DF, v. 15, n. 2, p. 251-290, abr./jun. 2016.

LIMBERGER, Têmis. Acesso a informação pública em rede: a construção da decisão adequada constitucionalmente. In: STRECK, Lenio Luiz et. al. (Org.). *Constituição, sistema sociais e hermenêutica: anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos - Mestrado e Doutorado*, n. 10. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 259-276.

LIMBERGER, Têmis. *Cibertransparência: informação pública em rede. A virtualidade e suas repercussões na realidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

LIMBERGER, Têmis. Efetividade da gestão fiscal transparente: o valor da cultura constitucional. *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 10, n. 52, p. 75-88, nov./dez. 2008.

LOPREATO, Francisco Luiz C. *Caminhos da política fiscal do Brasil*. São Paulo: UNESP, 2013.

MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. *Revista de Investigações Constitucionais*, Curitiba, v. 4, n. 1, p. 259-281, jan./abr. 2017. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/rinc/article/view/50289/31682>>. Acesso em: 14 abr. 2018.

MARTELLO, Alexandre. Renúncia fiscal soma R\$ 400 bi em 2017 e supera gastos com saúde e educação: classificadas pelo fisco como 'perda de arrecadação', renúncias tributárias foram concedidas pelos governos nas últimas décadas a fim de estimular setores da economia ou regiões. *G1: economia*, Brasília, DF, 03 set. 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/renuncia-fiscal-soma-r-400-bi-em-2017-e-supera-gastos-com-saude-e-educacao.ghtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular*. São Paulo: Saraiva, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; Carlos Valder do Nascimento (Coord.). *Comentários a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. Apresentação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. XXXI-XXXII.

MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de receita como gasto tributário e a lei de responsabilidade fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, p. 51-69, set. 2012/fev. 2013.

MATOS, Eduardo. MP acusa governo do RS de manter 'atos secretos' sobre contas públicas – Ação Civil Pública pede que Secretaria da Fazenda libere a relação de empresas com incentivos fiscais. *Gaúcha ZH*, Posto Alegre, 28 nov. 2016. Disponível em: <https://gauchazh.clicrbs.com.br/geral/noticia/2016/11/mp-acusa-governo-do-rs-de-manter-atos-secretos-sobre-contas-publicas-cj5wijdr61sar_xbj0olhkzbnr.html>. Acesso em: 02 fev. 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Henrique. Sobre o sistema tributário de referência para os gastos indiretos. *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 18, n. 99, p. 137-150, set./out. 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MILESKI, Helio Saul. A transparência da administração pública pós-moderna e o regime de responsabilidade fiscal. *Interesse Público*, Belo Horizonte ano 12, n. 62, p. 15-51, jul./ago. 2010.

MIRANDA, Jorge. Direitos e deveres fundamentais do homem. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito da OPET*, Curitiba, v. 2, 2. ed.. [2017?]. Disponível em: <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima2/Jorge_Miranda.pdf>. Acesso em 28 out. 2017.

MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A lei de responsabilidade fiscal e seus princípios jurídicos. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, n. 221, p. 71-93, jul./set. 2000.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a lei de responsabilidade fiscal: finanças públicas democráticas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno: legitimidade, finalidade, eficiência, resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MOURA, Emerson Affonso da Costa. Controle social da administração pública, transparência administrativa e lei de acesso à informação. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, v. 15, n. 178, p. 35-43, dez. 2015.

MPC e TCE iniciam análise de incentivos fiscais concedidos pelo governo do RS - Justiça voltou a determinar, nesta semana, que governo dê transparência aos incentivos fiscais para os órgãos de controle. *Portal da Rádio Guaíba*, Porto Alegre, 01 dez. 2017. Disponível em: <<http://www.radioguaiba.com.br/noticia/mpc-e-tce-iniciam-analise-de-incentivos-fiscais-concedidos-pelo-governo-do-rs/>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1º a 17. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001.

NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14. da LRF*. Santiago de Chile: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), 2002. Disponível em: <<http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2017.

NOGUEIRA, ÍTALO. Justiça bloqueia de R\$ 1 bi em bens de Cabral e Michelin por incentivo fiscal. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 25 nov. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2016/11/1835588-justica-bloqueia-de-r-1-bi-em-bens-de-cabral-e-michelin-por-incentivo-fiscal.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

NOVO HAMBURGO. Prefeitura Municipal. *Portal Transparência/ Acesso à Informação*. Novo Hamburgo, 2017. Disponível em: <<https://transparencia.novohamburgo.rs.gov.br/>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

NUNES, Selene Peres Peres. *Curso FMI/PNAFE/STN/ESAF - Finanças públicas: projeto de Lei de responsabilidade fiscal*. Brasília, DF, Ministério do Orçamento e Gestão, abr. 1999. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/SELE0499.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2017.

O' DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0102-64451998000200003>> Acesso em: 19 set. 2017.

OHLWEILER, Leonel Pires. A efetividade do acesso às informações administrativas e o direito à boa administração pública: questões hermenêuticas sobre a transparência na administração pública e a lei nº 12.527/2011. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARTOS, José Antonio Montilla; RUARO, Regina Linden (Coord.). *Acesso à informação como direito fundamental e dever estatal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 27-52.

OHLWEILER, Leonel Pires. O princípio da responsabilidade do Estado e a violação do direito à boa administração pública: democratização da função administrativa. *Revista da AJURIS*, Porto Alegre, v. 39, n. 127, p. 229-255, set. 2012.

OHLWEILER, Leonel Pires. *Os (des)caminhos hermenêuticos do direito administrativo: historicidade e constitucionalização para a efetividade dos princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

OLIVEIRA, Cristiane. Crise no RJ: benefícios fiscais do governo são questionados; entenda. *Empresa Brasil de Comunicação*, Brasília, DF, 18 nov. 2016. Disponível em: <<http://www.ebc.com.br/noticias/economia/2016/11/entenda-polemica-dos-incentivos-fiscais-no-estado-do-rio-de-janeiro>>. Acesso em: 30 maio 2017.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Aspectos constitucionais da lei de responsabilidade fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 267-278.

OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

OLIVEIRA, Weder. O equilíbrio das finanças públicas e a lei de responsabilidade fiscal. *Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP*, Belo Horizonte, ano 9, n. 101, p. 50-71, maio 2010.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Accountability and democratic governance: orientations and principles for development*. Paris, 2014. (DAC Guidelines and Reference Series). Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/development/accountability-and-democratic-governance_9789264183636-en>. Acesso em: 17 set. 2017.

PASSO FUNDO. Prefeitura Municipal. *Portal Transparência*. Passo Fundo, 2018. Disponível em: <<http://www.pmpf.rs.gov.br/transparencia/>>. Acesso em: 24 jun. 2018.

PELOTAS. Prefeitura Municipal. *Portal Transparência e Acesso à Informação*. Pelotas, 2017. Disponível em: <<http://www.2.pelotas.com.br/transparencia/>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

PÉREZ LUÑO, Antonio-Henrique. *¿Ciberciudadaní@ o ciudadaní@.com?.* Barcelona: Gedisa, 2004.

PESSOA, Gabriela de Sá. Governo Alckmin oculta dados sobre renúncia fiscal, aponta TCE. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 21 jun. 2017. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br>>

poder/2017/06/1894705-governo-alckmin-nao-informa-dados-sobre-renuncia-fiscal-aponta-tce.shtml>. Acesso em: 02 fev. 2018.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português?. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, nov./dez. 2009.

PONCE SOLÉ, Juli (Coord.). *Derecho administrativo global: organización, procedimiento, control judicial*. Madrid: INAP: Marcial Pons, 2010.

PONCE SOLÉ, Juli. Procedimiento administrativo, globalización y buena administración. In: PONCE SOLÉ, Juli (Coord.). *Derecho administrativo global: organización, procedimiento, control judicial*. Madrid: INAP e Marcial Pons, 2010.

PORTO ALEGRE. Prefeitura Municipal. *Portal Transparência e Acesso à Informação*. Porto Alegre, 2017. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/transparencia/>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

PROMOTORIA obtém liminar que proíbe Rio de conceder benefícios fiscais. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 27 out. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/10/1827036-mpmj-obtem-liminar-que-proibe-rio-de-conceder-ou-renovar-beneficios-fiscais.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

RIBEIRO, Deborah Fialho; VIEIRA, Virgínia Kirchmeyer. Renúncia de receita tributária na lei de responsabilidade fiscal. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 39, n. 2, p. 35-43, abr. 2001.

RIO GRANDE DO SUL. Ministério Público. *TJ determina que Governo do Estado remeta ao MP documentos sobre incentivos fiscais concedidos*. Porto Alegre, 05 maio 2017. Disponível em: <<https://www.mprs.mp.br/noticias/civel/44086/>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. *Prêmio boas práticas de transparência na internet: relatório dos resultados obtidos a partir da avaliação dos portais dos Executivos e Legislativos municipais*. Porto Alegre, dez. 2014. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/docs/relatorio_premio_boas_praticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. *Prêmio boas práticas de transparência na internet 2ª edição – avaliação 2015: relatório dos resultados obtidos a partir da avaliação dos portais dos Executivos e Legislativos Municipais do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, out. 2015. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/docs/transparencia_2015/relatorio_premio_boas_praticas_2015.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório da transparência ativa dos municípios gaúchos*. Porto Alegre, maio 2018. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/docs/transparencia_2017/relatorio_transparencia_2017.pdf>. Acesso em: 17 maio. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório da transparência dos municípios gaúchos: avaliação realizada em 2016*. Porto Alegre, maio 2017. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/docs/transparencia_2016/relatorio_transparencia_2016.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. *Resolução n. 1009/2014*. Dispõe sobre os critérios a serem observados na apreciação das contas de governo, para fins de emissão de parecer prévio, e no julgamento das contas de gestão dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta e dá outras providências. Disponível em: <https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:::NO::P4_CD_LEGISLACAO:570497>. Acesso em: 04 mar. 2018.

RIO GRANDE. Prefeitura Municipal. *Portal da Transparência - PMRG*. Rio Grande, 2017. Disponível em: <<http://www.riogrande.rs.gov.br/portaltransparencia/index.php/pagina-inicial/>>. Acesso em: 24 jun. 2018.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Improbidade administrativa e controle das finanças públicas. *BDA - Boletim de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 16, n. 12, p. 919-928, dez. 2000.

RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime. *El derecho a una buena administración para los ciudadanos: un modelo global de administración*. Oleiros (La Coruña): INAP, 2013.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SAMPAIO, Luis Felipe. Gestão pública democrática e suas relações com supremacia do interesse público, discricionariedade administrativa e transparência. *Revista de Direito Administrativo Contemporâneo*, São Paulo, ano 3, v. 19, p. 13-39, jul./ago. 2015.

SANTA CRUZ DO SUL. Prefeitura Municipal. *Serviço de informação ao cidadão*. Santa Cruz do Sul, 2017. Disponível em: <<http://grp.santacruz.rs.gov.br/grp/processos/acessexterno/ouvidoria.faces>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

SANTOS, Boaventura de Souza. *A globalização e as ciências sociais*. São Paulo: Cortez, 2002.

SÃO LEOPOLDO. Prefeitura Municipal. *Portal Transparência*. São Leopoldo, 2017. Disponível em: <<http://www.saoleopoldo.rs.gov.br/?titulo=Portal%20Transpar%EAncia&template=hotSite&categoria=391&codigoCategoria=391&tipoConteudo=&idConteudo=>>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A administração pública e os direitos fundamentais*. Porto Alegre: Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região, 2007. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/upload/arquivos/emagis_atividades/ingowolgangsarlet.pdf>. Acesso em: 27 out. 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang; MOLINARO, Carlos Alberto. Apresentação. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARTOS, José Antonio Montilla; RUARO, Regina Linden (Coord.) *Acesso à informação como direito fundamental e dever estatal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang; MOLINARO, Carlos Alberto. O direito à informação na ordem constitucional brasileira: breves apontamentos. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARTOS, José Antonio Montilla; RUARO, Regina Linden (Coord.). *Acesso à informação como direito fundamental e dever estatal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 11-26.

SCHEDLER, Andreas. ¿Qué es la rendición de cuentas?. In: SOSA, José (Coord.). *Transparencia y rendición de cuentas*. Cidade do México: Siglo Veintiuno, 2011. p. 77-106.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 19-53.

SOMMERMANN, Karl-Peter. La exigencia de una administración transparente en la perspectiva de los principios de democracia y del Estado de derecho. In: MACHO, Ricardo García (Ed.). *Derecho administrativo de la información y administración transparente*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 17-45.

SORENSEN, Georg. *La transformación del Estado: más allá del mito del repliegue*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.

SOSA, José. Transparencia y rendición de cuentas: un ensayo introductorio. In: SOSA, José (Coord.). *Transparencia y rendición de cuentas*. Cidade do México: Siglo Veintiuno, 2011. p. 17-45.

SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, Porto Alegre, ano 8, n. 16, pd. 20-45, jul./dez. 2006.

STAHNKE, Oscar Breno. Lei de responsabilidade fiscal: art. 14. Interpretação e considerações sobre a renúncia de receita, isenção de impostos, remissão, descontos, redução de multas, etc. Concessão de créditos. Vigência de leis editadas anteriormente. (Parecer nº 9.165). *Interesse Público*, São Paulo, v. 3, n. 11, p. 153, jul. 2001.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e decisão jurídica*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

STRECK, Lenio Luiz. Os juizados especiais criminais à luz da jurisdição constitucional: a filtragem hermenêutica a partir da aplicação da técnica da nulidade parcial sem redução de texto. *Revista da EMERJ*, Rio de Janeiro, v.6, n.24, p. 106-142, 2003.

SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

TABORDA, Maren Guimarães; OLIVEIRA, Cristiane Catarina Fagundes. Benefícios fiscais nos tributos municipais: discussão sobre casos controvertidos. *Revista da ESDM*, Porto Alegre, v. 1, n. 3, p. 125-154, 2016.

TOMÁS MALLÉN, Beatriz. *El derecho fundamental a una buena administración*. Madrid: INAP, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury et. al. (Coord.). *Lei de responsabilidade fiscal: 10 anos de vigência – questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 11.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.

UNIÃO EUROPEIA. Carta dos direitos fundamentais da União Europeia. *Jornal Oficial da União Europeia*, [S.l.], 7 jun. 2016. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:12016P/TXT>>. Acesso em: 28 out. 2017.

UNIÃO EUROPEIA. *O código Europeu de boa conduta administrativa*. Strasbourg, 2015. Disponível em: <<https://www.ombudsman.europa.eu/pt/resources/code.faces#/page/1>>. Acesso em 12 out. 2017.

UNIÃO EUROPEIA. *Tratado de Lisboa*. EUR-LEX. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2007.306.01.0001.01.POR&toc=OJ:C:2007:306:TOC>. Acesso em: 28 out. 2017.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Direito fundamental à boa administração e governança*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. Direito fundamental à boa administração, políticas públicas eficientes e a prevenção do desgoverno. *Interesse Público*, Sapucaia do Sul, v. 10, n. 48, p. 87-109, mar. 2008.

VARELA DÍAZ, Santiago. La idea de deber constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, ano 2, n. 4, p. 69-98, 1982. Disponível em <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=249663>>. Acesso em 12 jul. 2016.

VETTORAZZO, Lucas; AGOATINI, Renata. Justiça do Rio intima Pezão a explicar isenções fiscais a joalheria. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 25 nov. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/11/1835616-justica-do-rio-intima-pezao-a-explicar-isencoes-fiscais-a-joalheria.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. *Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafios de implementación*. Documento de trabajo del BID # IDB-WP-131. [S.l.], Banco Interamericano de Desarrollo, Dic. 2009. (IDB working paper series, 131). Disponível em: <<http://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/4302/Los%20presupuestos%20de%20gastos%20tributarios.pdf%3bjsessionid=F6DA006B17B0F06DF027DBCD5AEB01BE?sequence=1>>. Acesso em: 30 maio 2017.

WIZIACK, Julio; CARNEIRO, Mariana. Governo não avalia efeito de programas de isenção fiscal, diz TCU. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 12 jun. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/06/1780671-pais-nao-ve-contrapartida-de-isencao-fiscal-diz-tcu.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

WOCZIKOSKY, Adler Van Grisbach. Isenção tributária sob o prisma da lei de responsabilidade fiscal. *Revista do Instituto dos Advogados do Paraná*, Curitiba, n. 34, p. 249-269, jan./jun. 2006.

ANEXO A - DADOS DA PESQUISA EMPÍRICA

Os dados da pesquisa empírica realizada para a resolução do problema proposto nesta Dissertação são disponibilizados para consulta em formato eletrônico no *compact disc recordable* abaixo: