V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

MARCIANO BUFFON

ANDRÉS JAVIER BLANCO BELTRAMI

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/ UFSM /Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon – Florianópolis: CONPEDI, 2016

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-244-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Muito nos apraz ter a oportunidade de integrar, participar e contribuir num evento da envergadura do V Encontro Internacional do CONPEDI na linda, história e emblemática cidade de Montevidéu. Esta capital do nosso país co-irmão Uruguay que, através de sua Universidade do Uruguay, nos anfitriou de forma tão carinhosa, pode proporcionar exposições e debates dos mais variados e requintados quilate. Em especial, ao discutir, em nosso GT, o direito tributário e financeiro, podemos aferir o engajamento e motivação ímpar dos estudantes e pesquisadores do direito seja no Brasil seja dentre os Uruguaios. Unge apontar a crise fiscal que o Brasil atravessa a duras penas, perpassada, paralelamente, por uma crise política qualificada como uma das mais intensas da história nacional não se sabendo, exatamente em que proporção, qual seria a antecedente ou consequente uma da outra. Entretanto, percebe-se uma uma luz no final do túnel. Isso se dá por uma razão clara. Nas crises, sejam do Estado, como no caso brasileiro, sejam de qualquer estirpe, aparecerem as idéias e, a partir daí, soluções. Tais soluções por mais que não sejam as perfeitas - já que tal qualidade, dependerá, muitas vezes, do arbítrio dos grupos impactados por seus efeitos - albergam ao pais esperança. Quando lemos os trabalhos apresentados, com a qualidade científica notável, e presenciamos a paixão e contundência na sua exposição, nos espíritos são enriquecidos com a certeza que a renovação no saber e índole no bem fazer na área do direito, notadamente no direito tributário é palpável e instigante.

Discussões afetas à guerra fiscal e seus efeitos deletérios sobre o pacto federativo; tributação sobre o consumo e a injustiça sobre os mais pobres; a hipotética criação de um imposto sobre grandes fortunas no pais como consectário do primado da capacidade contributiva; o regime especial como um verdadeiro direito tributário casuísdico paralelo ao aplicável genericamente, causado, possivelmente, pela indicada guerra fiscal, dentre outras temas, nos faz crer que se depender dos cientistas do direito nesta área envolvente de gestão de receita e despesa, temos suficientes razões para sermos e continuarmos otimistas.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Marciano Buffon - UNISINOS

Prof. Dr. Andrés Javier Blanco Beltrami - UDELAR

A RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA E O DIREITO À BOA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: CONSTRUINDO UM CONCEITO CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADO

THE TAX EXPENDITURE AND THE RIGHT TO THE GOOD PUBLIC ADMINISTRATION: BUILDING A CONSTITUTIONALLY ADEQUATE CONCEPT

Luiz Felipe Menezes Tronquini [1]

Resumo

O artigo tem por objeto demonstrar que o direito à boa administração pública deve ser considerado na construção do conceito constitucionalmente adequado de renúncia de receita tributária. Para tanto, analisa o significado e a relevância deste direito, a noção de renúncia de receita tributária utilizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a necessidade de integrar estas ideias na elaboração deste conceito. Finaliza indicando que, em nome da boa administração pública, o referido conceito contempla uma escolha administrativa do gestor público de não arrecadar tributos que não deve comprometer à concretização dos direitos fundamentais dos cidadãos assegurados na Constituição.

Palavras-chave: Renúncia de receita tributária, Direito à boa administração pública, Lei de responsabilidade fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to show that the right to the good public administration must be considered in the construction of the constitutionally adequate concept of tax expenditure. It analyzes the meaning and relevance of this right, the notion of tax expenditure according to the Brazilian Fiscal Responsibility Law and the need to integrate these ideas in the development of this concept. Ends indicating that, in the name of the good public administration, this concept include an administrative choice of public manager not to raise taxes that should not undermine the achievement of the fundamental rights guaranteed in the Constitution.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax expenditure, Right to the good public administration, Brazilian fiscal responsibility law

[1] Mestrando em Direito Público na UNISINOS. Especialista em Processo Civil, Contratos e Responsabilidade Civil e Direito Municipal. Procurador do Município de São Leopoldo/RS

1 INTRODUÇÃO

Como em qualquer obra edificante, o conceito de um instituto jurídico também exige que seja construído a partir de fundamentos que o alicercem dentro da ordem constitucional pátria. Nenhum conceito jurídico deve ser erigido à margem do seu substrato constitucional, a fim de possuir validade e produzir efeitos no Estado Democrático de Direito.

Tratando-se da renúncia de receita tributária na República Federativa do Brasil, ato que advém de concessão de benefícios tributários por parte da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme disciplina o artigo 14 da pela Lei Complementar nº 101, de 04 maio de 2000, a conhecida Lei Responsabilidade Fiscal, doravante assim denominada neste trabalho, o direito à boa administração pública deve ser considerado como um dos elementos estruturantes do seu conceito. Assim, centrado neste pressuposto, pretende-se colaborar na elaboração deste conceito, trazendo apontamentos acerca da necessidade de observância das diretrizes norteadoras do direito à boa administração pública para se estabelecer um conceito de renúncia de receita tributária constitucionalmente adequado.

O modelo de Estado brasileiro, insculpido sob os ditames da Constituição de 1988, não comporta que as escolhas administrativas do gestor público de conceder benefícios tributários, que implicarão em renúncia de receita, esteja baseada apenas no cumprimento dos requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Será visto a seguir que a renúncia de receita tributária não produz efeitos meramente financeiros. Por isso, é preciso que o seu conceito esteja amparado, também, sob o feixe dos direitos fundamentais que consubstanciam o direito à boa administração pública para, a partir disso, retirar-se o almejado proveito do ato, sem ofensa a dignidade da pessoa humana e subtração de direitos sociais.

Visando atingir tais propósitos o trabalho está organizado em três partes. Na primeira, apresentar-se-á um breve panorama sobre o direito à boa administração pública. Na segunda, será introduzida a noção de renúncia de receita tributária utilizada pela referida Lei Responsabilidade Fiscal. Por derradeiro, na terceira parte, integram-se as ideias anteriormente apresentadas no intuito de indicar, sob o manto do direito à boa administração púbica, alguns aspectos que devem ser considerados no conceito de renúncia de receita tributária no ordenamento jurídico brasileiro.

Para a produção deste conhecimento utilizou-se de pesquisa em material exclusivamente escrito, compreendidos neste sentido a doutrina de Juarez Freitas e de Jaime Rodriguez-Arana em relação ao direito à boa administração pública, de Lenio Luiz Streck e de Diogo de Figueiredo Moreira Neto quanto aos paradigmas constitucionais do Estado

contemporâneo, da literatura especializada na gestão fiscal responsável e textos legislativos relativos à matéria, destacando-se aqui a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia editada em dezembro de 2000 por ocasião da Convenção de Nice.

Destarte, com estes apontamentos almeja-se enriquecer o estudo da renúncia de receita tributária, enfatizando-se a necessidade da elaboração do seu conceito alargado, para além dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal, cada vez mais próximo da teleologia da Constituição de 1988 e como um ato legítimo de boa administração.

2 O DIREITO À BOA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Há que se ter em mente que a concessão de benefícios de ordem tributária[1] implica renúncia de receita. Este ato de concessão é uma escolha do gestor público. Por conta disso, Juarez Freitas (2013) assevera que o exercício da discricionariedade (ou das escolhas públicas) do gestor somente será legítimo se compatibilizado com o direito à boa administração pública[2]. Se este exercício não for realizado desta forma, o ato administrativo advindo dessa escolha será "defectuoso, constitutivo de mala administración, sin calidad, y el resultado [...] de baja calidad y por ello ilegal". (PONCE SOLÉ, 2010, p. 89).

Num Estado Democrático de Direito, baseado na promoção dos direitos fundamentais, o controle dessas escolhas públicas está consubstanciado na Constituição, não apenas nas regras legais (no caso da renúncia de receita tributária, a Lei de Responsabilidade Fiscal), o que significa a primazia dos princípios e direitos fundamentais como elementos justificadores da tomada de decisão administrativa. Esta dependência constitucional, para

[1] Convém destacar 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 se dedica a disciplinar apenas a concessão dos benefícios tributários que implicam em renúncia de receita, razão pela qual não serão objeto de estudo neste trabalho os demais benefícios. Ademais, este instituto jurídico é conhecido por diversos vocábulos como destaca Elcio Fiori Henriques (2010), sendo alguns deles: "benefícios fiscais", "incentivos fiscais", "desoneração tributária", "isenções", "privilégios fiscais" e "alívio fiscal". Para fins deste artigo, far-se-á uso unicamente da expressão benefícios tributários, que é a utilizada e recepcionada pela Lei de Responsabilidade Fiscal e cuja definição foi outorgada pelo artigo 89, §2º da Lei de Diretrizes Orçamentárias da União de 2012 (Lei 12.4625, de 12 de agosto de 2011), que estabelece que se tratam de "gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte".

[2] Neste sentido, afirma Juli Ponce Solé que "incluso quando las autoridades públicas tienen permiso legal para hacer lo que ellas quieren, no pueden hacer cualquier cosa, y el uso correto de la discrecionalidad está en el corazón de la idea de buena administración". (2010, p. 94).

Leonel Pires Ohlweiler, “surge no fato de toda a decisão administrativa ser potencialmente uma decisão constitucional”. (2012, p. 232).

Ademais, explica Edson Luís Kossmann (2015, p. 97), 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”. Este agir da Administração, lastreado na Constituição, é para Juarez Freitas (2013, p. 24) a concretização de uma gestão sustentável, “entendida como aquela que produz benefícios que excedem os custos diretos e indiretos da intervenção administrativa”, que não amarga o ranço patrimonialista e nem age desconforme à moralidade administrativa.

Prossegue o mencionado jurista afirmando que as escolhas administrativas precisam ser controladas sob o prisma do direito à boa administração pública, e que o gestor público, e mais ainda o responsável por este 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”. (FREITAS, 2013, p. 28). Assim, deve ser porque “la razón de ser del Estado y de la Administracíon es la persona, la protección y promoción de la dignidade humana y de todos sus derechos fundamentales”. (RODRÍGUEZ-ARANA, 2013, p. 12).

Nesta lógica, para Juarez Freitas (2014, p. 21) o direito à boa administração pública é um autêntico “plexo de direitos, regras e princípios, encartados numa síntese, ou seja, o somatório de direitos subjetivos públicos”, 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 desenviesada; direito à administração pública proba; direito à administração pública respeitadora da legalidade temperada; e, direito à administração pública preventiva, precavida e eficaz. Todavia, ressalta que este rol é meramente exemplificativo, pois ali consta apenas um “standard mínimo” (2014, p. 23) de direitos que compõem o direito à boa administração pública.

Em razão disso, Rodríguez-Arana (2013) apresenta uma lista adicional de trinta e um direitos fundamentais que, no seu ponto de vista, também concretizam o direito dos cidadãos a uma boa administração pública, destacando-se os seguintes, em complemento a relação de Juarez Freitas: direito a 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 possível.

A partir destas premissas, conforme a lição de Juarez Freitas (2014, p. 21), o direito 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 comissivas.

Em complemento, Rodríguez-Arana (2013) acentua que todo o cidadão tem o direito a ter uma boa administração, a qual é um direito e um princípio de atuação administrativa. Sinteticamente, de acordo com este jurista espanhol, uma boa administração é aquela que promove democraticamente direitos e qualidade de vida aos seus cidadãos. Nas suas palavras isso exige uma administração imbuída da missão de servir "a la ciudadanía, que realice su trabajo con racionalidade, justificando sus actuaciones y que se oriente continuamente al interés general". (RODRÍGUEZ-ARANA, 2013, p. 18).

Contrariamente, uma má administração Pública, na visão deste mesmo jurista seria aquela "al margen del principio de juridicidad, que actuara sin normas de cobertura, en función de los caprichos y deseos de sus dirigentes" (RODRÍGUEZ-ARANA, 2013, p. 22), bem como, aquela, como indica Beatriz Tomás Mallén (2004, p. 70), em que se verificam "casos de irregularidades administrativas, injusticia, discriminación, abuso de poder, falta o denegación de informacíon y demoras innecesarias". Ou seja, "cuando un organismo público no obra de conformidade con las normas o princípios a los que debe obligatoriamente atenerse" (RODRÍGUEZ-ARANA, 2013, p. 77). É, em poucas palavras, aquela administração cujo agir é inconstitucional, pois atua violando os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

Do ponto de vista normativo, o sentido do direito à boa administração pública começou a ser construído, primeiramente, 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 no texto da resolução em questão expressamente menção a este direito, salienta Juli Ponce Solé (2010) que ele ali estava de forma implícita. Posteriormente, em 1980 foi editada a Recomendação R (80) 2 deste mesmo

Comitê, que tratava do exercício de poderes discricionários pelas autoridades administrativas, a qual "tampoco alude a la buena administración, pero hay uma serie de principios diseñados para lograr esta". (PONCE SOLÉ, 2010, p. 105). Acrescenta-se a isso a evolução da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e do Tribunal de Primeira Instância (RODRÍGUEZ-ARANA, 2013) desde a década de 1980 e, finalmente, em dezembro de 2000 a edição da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia em que este direito, com o mesmo teor dos conceitos doutrinários indicados acima, foi positivado e passou a ser reconhecido no texto do artigo 41[3] deste documento.

Este dispositivo, que é uma cópia fiel artigo 41 do Código Europeu de Boa Conduta Administrativa de 1995, "constituye un precipitado de diferentes derechos ciudadanos que a lo largo del tempo y a lo largo de los diferentes Ordenamientos han caracterizado la posición central que hoy tiene la cidadania em todo lo que se refiere el Derecho Administrativo". (RODRÍGUEZ-ARANA, 2013, p. 71). A concretização deste o direito é instrumentalizada pelo Código Europeu de Boa Conduta Administrativa, aprovado pelo Parlamento Europeu em 2001 e aplicável a todas as instituições, funcionários e agentes da União Europeia.

Enfim, o direito à boa administração pública "tiene que ver con los derechos básicos de la persona y con sua relación respecto de uno de los órganos constitucionales fundamentales en la vida de los ciudadanos, la Administración". (MALLÉN, 2004). É levar a cabo o compromisso do Estado com a dignidade da pessoa humana e a concretização de todos os seus direitos fundamentais, bem como agir em observância aos princípios constitucionais implícitos e explícitos que norteiam a sua conduta. Uma administração pública somente será boa quando dirigida a satisfação do interesse público geral e irrestrito, seus membros agirem com ética, probidade, imparcialidade e transparência, voltada a garantir aos seus cidadãos a

[3] 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".

melhora das suas condições de vida e o exercício pleno de suas liberdades, bem como estiver em constante aperfeiçoamento e modernização para atender a todos sem distinção.

3 A RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A regra é que o Estado arrecade recursos pecuniários para financiar as suas atividades com vistas a honrar com a execução dos seus compromissos constitucionais e legais. Estes 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". (BROLIANI, 2004, p. 52).

Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior (2003, p. 54) apresenta um conceito doutrinário para a receita pública como sendo "a entrada de dinheiro não sujeita à condição devolutiva ou a baixa patrimonial correspondente", isto é, o dinheiro arrecadado pelo fisco que ingressa nos cofres públicos sem qualquer tipo de vinculação para ser utilizado para fazer frente aos compromissos do Estado. Segundo este jurista, para ser considerada receita pública, esta entrada de dinheiro deve obedecer aos seguintes requisitos:

> 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 a saída do bem.(ROSA JUNIOR, 2003, p. 54).

Ademais, 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 capital[4]. No rol das receitas correntes está

[4] 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.

compreendida a receita tributária que é aquela advinda do lançamento, cobrança e arrecadação dos tributos pelo ente federado que possui competência constitucional para a sua instituição. Será sobre esta receita que se operarão os efeitos da concessão de benefícios de natureza tributária, dando ensejo a caracterização da renúncia de receita tributária, uma vez que deixarão de serem cobrados e arrecadados tributos, mediante a edição de lei específica como exige artigo 150, §6º, da Constituição de 1988, "com o fim de atingir objetivos de ordem social, econômica ou político-administrativa, objetivos estes diversos da natureza do tributo". (RIBEIRO; VIEIRA, 2001, p. 39).

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" (CRUZ, 2012, p. 50), afeta a arrecadação, implicando, consequentemente, no ingresso de menos dinheiro nos cofres públicos. Ou seja, constitui-se numa nova despesa pública (NÓBREGA, 2014) ("ao menos no que tange aos respectivos efeitos", como salienta Marcelo Guerra Martins (2013, p. 53)), conhecida como despesa tributária ou gasto tributário (do inglês *tax expenditure*[5]), a ser contabilizada e administrada pela Fazenda Pública no conjunto das demais despesas.

Este ato de renunciar a receita prevista na legislação orçamentária encontra guarida no artigo 14[6] da Lei de Responsabilidade Fiscal. Até a edição desta lei não havia no

---

§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:[...]".

[5] Segundo Elcio Fiori Henriques (2010, p. 48-49), a expressão gasto tributário surgiu nos Estados Unidos em 1968, ano em 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 Treasure 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".

[6] Lei de Responsabilidade Fiscal cujo artigo 14 assim estabelece:
"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.

ordenamento jurídico brasileiro um regramento legal e formal que disciplinasse racionalmente tal ato. A falta dessas regras ocasionava "diversos problemas para a gestão responsável e planejada das finanças públicas" (HENRIQUES, 2010, p. 29), pois a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios concediam tais benefícios despreocupados com qualquer planejamento e desprovidos de um adequado estudo técnico acerca das suas efetivas capacidades de suportarem a perda da arrecadação advinda da renúncia tributária.

De acordo com o dispositivo citado, "o conceito de 'renúncia de receita' se refere ao efeito financeiro da concessão de 'benefícios fiscais'". (HENRIQUES, 2010, p. 41). Assim, para a Lei de Responsabilidade Fiscal, a renúncia de receita é uma decorrência da concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária. Já o benefício tributário está definido através de exemplos bastante abertos e não exaustivos nos seus parágrafos 1º e 3º e corresponde ao ato que dá origem e concretiza a renúncia de receita, uma vez que enseja a redução, total ou parcial, do pagamento dos tributos por parte do contribuinte, enriquecendo-o e empobrecendo o Estado, compreendendo, por exemplo, a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Desta forma, o que se verifica é a amplitude do conceito em estudo e a sua múltipla aplicabilidade em inúmeras situações fáticas conforme a escolha administrativa que se pretende efetuar.

Para que a concessão destes benefícios tributários seja válida, o referido artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal exige que a Fazenda Pública concedente elabore a estimativa do impacto orçamento-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes (*caput*) e atenda a uma das seguintes condições: a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária (inciso I) e/ou apresentação de medidas de compensação (inciso II). A existência destes requisitos assinala Adler Van Grisbach Woczikosky (2006, p. 261), objetiva ir além da demonstração de que a renúncia de receita não será prejudicial para a sociedade, mas "demonstrar detalhadamente que a sociedade lucrará com a renúncia fiscal. Da mesma forma, pretende-se evitar e limitar as concessões irresponsáveis e politiqueiras de receita tributária".

---

§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".

Pelo exposto, pode-se asseverar que a renúncia de receita tributária é o resultado do ato de concessão de benefícios de ordem tributária, originada de uma escolha administrativa, ratificada numa lei específica, 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. Enfim, é a "desistência do direito de cobrar um crédito tributário (na sua totalidade ou parcialmente)" (BROLIANI, 2004, p. 63), que se efetiva através da concessão dos benefícios tributários. Desta forma, benefício tributário e renúncia de receita são, respectivamente, causa e consequência de um mesmo fenômeno tributário que implica, definitivamente, em redução da receita.

No entanto, por implicar em redução da receita arrecadada, situação que pode colocar em risco à saúde financeira da Fazenda Pública concedente do benefício tributário, gerando, consequentemente, possíveis prejuízos à infraestrutura social do Estado, redução do alcance e efetividade das políticas públicas e danos à sociedade, entende-se que esta noção de renúncia de receita e os requisitos estipulados pela Lei de Responsabilidade Fiscal no seu mencionado artigo 14 não são suficientes para legitimar a renúncia de receita perante o ordenamento jurídico pátrio. É por esta razão que dentre os elementos que compõem o seu conceito deverá constar o direito à boa administração pública, como será apresentado abaixo.

4 A RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA QUE CONCRETIZA O DIREITO À BOA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A partir do que já fora exposto, percebe-se que o cumprimento e a observância apenas dos requisitos legais, de ordem meramente financeira e contábil, estatuídos pela Lei de Responsabilidade Fiscal não são capazes de garantir a necessária concretização do direito à boa administração pública em relação aos atos de concessão de benefícios tributários que implicam em renúncia de receita. O mesmo não ocorre com os atos relativos a realização das despesas públicas propriamente ditas que possuem tratamento bastante rígido quanto ao controle e transparência pelo ordenamento jurídico brasileiro[7], o que lhes garante satisfatório cumprimento dos ditames da boa administração pública.

[7] Neste sentido destacam Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff (2015, p. 37) 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 controle e, especialmente, pela sociedade civil. A renúncia de receita não conta com tal transparência.

Deste modo, 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 alcandoradas verdades contidas em empoeiradas cartilhas ideológicas, mas, simplesmente, como a *realização dos direitos das pessoas"* (MOREIRA NETO, 2008, p. 14, grifo do autor), a realização dos atos de renúncia de receita tributária não atendem aos objetivos da boa administração pública. Constata-se que nestes atos estão ausentes os princípios preconizados pela Constituição de 1988 como indispensáveis em todas as escolhas administrativas como a transparência, a sustentabilidade[8], a probidade e a eficiência[9]. Segundo, Gilson Pacheco Bomfim (2015, p. 279), "tais princípios figuram como poderosas armas na luta contra a ambivalência e a insegurança, características da sociedade de risco"[10] em que atualmente se vive e que o direito à boa administração repudia no trato com os cidadãos.

Diante destes novos paradigmas, "en la cual la Administración se limitaria a ser una 'correa de transmissão', en expressión de Stewart, de la Ley" (PONCE SOLÉ, 2010, p. 91), isto é, uma mera verificadora da sujeição dos atos administrativos à estrita legalidade, base original do Direito Administrativo clássico, "sofre considerável mudança de enfoque, deixando de se falar em 'submissão à lei estrita' para falar-se em 'submissão ao Direito', composto, sobretudo, de princípios e regras como componentes do gênero normas". (MOTTA, 2007, p. 91). Em razão disso, segundo Têmis Limberger (2013, p. 262), "no exame da tomada de decisão administrativa deve ser avaliada mais do que a legalidade, forçoso avaliar a eficiência, a economicidade, a probidade e a eficácia da gestão pública", visando concretizar o direito à boa administração pública. Então, é preciso dar fôlego, voz e vez ao novo modelo "cognitivo e decisório do Direito Administrativo: libertário, dignificante e crítico, engajado na concretização dos objetivos fundamentais do Estado Constitucional (CF, art. 3º)". (FREITAS, 2010, p. 15).

Apesar dos dispositivos suprarreferidos e dos factuais avanços recentes nesse campo, ainda se trata de uma publicidade incipiente".

[8] O princípio constitucional da sustentabilidade, conforme Juarez Freitas (2014, 22), "determina a preponderância dos benefícios sociais, ambientais e econômicos sobre os custos diretos e indiretos (externalidades negativas), de molde a assegurar o bem-estar multidimensional das gerações presentes sem impedir que as gerações futuras alcancem o próprio bem-estar multidimensional".

[9] De acordo com Edson Luís Kossmann (2015, p. 97), prevalece "o entendimento de que a eficiência hoje faz parte do princípio da boa administração pública. Assim, o bom administrador poderia ser definido como aquele que segue a moral administrativa, da justiça, da eficiência e da racionalidade, e, dessa forma, englobaria vários princípios e subprincípios".

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

Esta nova conjuntura em que se insere a Administração Pública está baseada na Constituição e dela decorre o conceito de direito à boa administração pública como indicado no tópico anterior. Por conseguinte, a repercussão social, política, ambiental, urbanística e nos serviços públicos do ato de renúncia de receita deve ser conhecida e exigida como forma de ver na sua realização concretizado este direito, pois o seu impacto e alcance é multidimensional e não ocorre apenas no campo das finanças públicas. A partir desta concepção, compartilhando o entendimento de Têmis Limberger (2008, p. 75), "é possível viabilizar a melhoria das prestações sociais, que podem ser oferecidas à população, ou seja, concretizam-se direitos", em prol da continuidade das políticas públicas e no combate a corrupção.

Nesta lógica, asseverar que o controle da renúncia de receita se sustenta e se satisfaz apenas na análise da dimensão preconizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal é apequenar o instituto e não revelar a sua inteireza constitucional. No novo constitucionalismo (aquele que emerge no Século XX), a ideia de supremacia da Constituição não a restringe a uma "norma de garantia constitucional", tratando-se de uma "norma diretiva fundamental"[11]. Exemplificativamente, 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 políticas [12].

Percebe-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". (MOREIRA NETO, 2008, p. 24). Desta maneira, agir unicamente com base nos requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, por exemplo, limita a

[11] Corroborando esse entendimento, Lenio Luiz Streck (2003, p. 110) 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".

[12] Acerca do papel do Estado na implementação de políticas públicas, Celina Souza (2006, p. 28) 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 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".

publicidade[13] do ato e favorece que o exercício da competência do gestor público de conceder benefícios tributários não ocorra com a transparência que se espera, tornando-o inservível para caracterizá-lo como resultado legítimo na concretização do direito à boa administração pública. Igualmente, sem um estudo prévio de impacto ambiental não se saberá se a instalação de determinado empreendimento, atraído para um território através da concessão de benefícios 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 como se ela conseguirá suportar este custo, não se pode legitimar a renúncia de receita tributária.

Então, afirmar que a renúncia de receita é benéfica para a sociedade, vai além da comprovação formal expressa no Relatório de Gestão Fiscal de que cumpre a referida Lei Complementar. Esta conduta não atende ao interesse público, opondo-se ao sentido da transparência, o qual, conforme Helio Saul Mileski (2010, p. 28), consiste em

> 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.

Portanto, entende-se que o estudo, e a partir disso, o conceito de renúncia de receita tributária não pode ficar adstrito apenas ao aspecto ou campo das finanças públicas. Ele deve avançar para além da dogmática e ser revisitado sistematicamente através da ótica dos elementos concretizadores do direito à boa administração pública, a fim de que promova a democracia e consolide o exercício da cidadania. Ou seja, deve 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", como assevera Têmis Limberger (2008, p. 76, grifo da autora).

[13] Publicidade e transparência não são sinônimos. De acordo com Têmis Limberger (2013, 261), "a transparência é a possibilidade de o cidadão ter acesso à informação pública, quando a informação lhe aparece, enquanto a publicidade seria o movimento que a administração dá a conhecer os seus atos. Deste modo, 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".

A concretização dos direitos sociais fundamentais requer a ampliação dos mecanismos de controle social dos atos da administração pública. Assim, a insuficiência dos critérios normativos, bem como a repercussão social dos atos de renúncia de receita sinalizam para aquilo que Lenio Luiz Streck (1999, p. 212) denomina "crise de paradigma de dupla face": uma crise tanto do modelo de direito quanto de caráter hermenêutico, de compreensão do fenômeno jurídico. Assim, perpetua-se a lacuna entre, de um lado, o "senso comum teórico dos juristas"[14] e, de outro, a finalidade do texto Constitucional e as demandas sociais.

Nesse sentido, transpassar os limites da análise financeira e contábil da renúncia de receita tributária objetiva contribuir para "ultrapassar os obstáculos que impedem o resgate das promessas da modernidade" (STRECK, 1999, p. 213) (direitos fundamentais e sociais), afastando a instrumentalidade do direito e enfatizando sua dimensão social. Ademais, efetivar a renúncia de receita a partir da concretização do direito à boa administração pública 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 eficiência, economicidade e probidade que se espera deles.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não basta afirmar que a renúncia de receita tributária é apenas o resultado do ato de concessão de 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 este ato no ingresso de menos dinheiro nos seus cofres. É preciso ir além, é preciso construir o conceito de renúncia de receita tributária a partir da ideia de que é um ato de escolha administrativa do gestor público que implica em redução de receita, mas que não deve comprometer a dignidade da pessoa humana, nem violar direitos fundamentais, sendo dirigido a concretização do direito à boa administração pública.

Por conta do efeito negativo sobre as finanças públicas, 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,

[14] Acerca do senso comum teóricos dos juristas, Warat (1982, p. 54) afirma que relaciona-se "às significações de base que determinam, definem e desenvolvem as condições semiológicas de existência da racionalidade do direito. Com a expressão senso comum teórico dos juristas estamos tentando explicitar uma condição de significação para os discursos jurídicos. Trata-se de seu critério complexo, que se apresenta de um modo difuso na práxis jurídica".

sempre tão urgentes e necessários a garantia dos direitos fundamentais do cidadão. Tal conduta não se coaduna com o direito à boa administração pública, razão pela qual este ato somente será legítimo e constitucionalmente adequado se realizado em consonância com os princípios corolários deste direito, como a transparência, eficiência, probidade e sustentabilidade, o que ultrapassa os limites formais dos requisitos definidos no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

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 na elaboração do seu conceito, sob pena de se atentar contra o interesse público e retirar direitos daqueles que mais precisam da atuação estatal. Desta forma, diante da sua extensão e repercussão constitucional, o conceito deste ato deve compreender o direito à boa administração pública, em prol de escolhas administrativas cada vez mais responsáveis no trato da receita tributária e cumpridoras de suas finalidades constitucionais.

REFERÊNCIAS

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

BRASIL. *Presidência da República.* Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 15 maio 2016.

BRASIL. *Presidência da República.* Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm>. Acesso em 05 jun 2016.

BRASIL. *Presidência da República.* Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 15 maio 2016.

BRASIL. *Presidência da República.* Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 27 maio 2016.

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.

CRUZ, Flavio da (coordenador) et al. *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada.* São Paulo: Atlas, 2012.

FREITAS, Juarez. Direito fundamental à boa administração pública e a constitucionalização das 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.

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

KOSSMANN, Edson Luís. *A constitucionalização do princípio da eficiência na administração pública*. Porto Alegre: Fabis Ed., 2015.

LIMBERGER, Têmis. Acesso a informação pública em rede: a construção da decisão adequada constitucionalmente. In: STRECK, Lenio Luiz et. al. (organizadores). *Constituição, Sistema Sociais e Hermenêutica:* anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos – Mestrado e Doutorado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, n. 10, 2013, p. 25-276.

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.

MALLÉN, Beatriz Tomás. *El derecho fundamental a uma buena administración*. Madrid: INAP, 2004.

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.

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.

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

MOTTA, Fabrício. Notas sobre publicidade e transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil. *A&C Revista de Direito Administrativo & Constitucional*. Belo Horizonte, ano 7, n. 30, p. 91-108, out./dez. 2007.

NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14. Da LRF. *Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL).* Disponível em: <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em 15 maio 2016.

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*, v. 39, n. 127, p. 229-255, set. 2012.

PONCE SOLÉ, Juli (Coord.). *Derecho administrativo global: organizacíon, procedimento, control judicial.* Madrid: INAP e Marcial Pons, 2010.
Responsabilidade Fiscal. *Revista do Instituto dos Advogados do Paraná.* Curitiba, n. 34, p. 249-269, jan./jun. 2006.

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.

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.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 19-53.

SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, Porto Alegre, ano 8, n. 16, p. 20-45 jul./dez. 2006.

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

STRECK, Lenio Luiz. Os juizados especiais criminais a 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.

UNIÃO EUROPEIA. *Carta dos Direitos Fundamentais.* Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=URISERV:l33501 >. Acesso em 15 maio 2016.

WARAT, Luis Alberto. Saber crítico e senso comum teórico dos juristas. *Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, v. 3, n. 5, p. 48-107,1982.

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.