

19 de
set
de 2011
atividade

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Orçamentos públicos e direito financeiro / coordenadores José
Maurício Conti e Fernando Facury Scaff. – São Paulo : Editora
Revista dos Tribunais, 2011.

Vários autores.
ISBN 978-85-203-2980-1

1. Orçamentos públicos 2. Orçamentos públicos – Leis e legislação
– Brasil I. Conti, José Mauricio; Scaff, Fernando Facury.

08125

CDU-34:336.126.5(81)

es para catálogo sistemático: 1. Brasil : Orçamentos públicos :
nças públicas : Direito financeiro 34:336.126.5(81)

ORÇAMENTOS PÚBLICOS E DIREITO FINANCEIRO

Adilson Abreu Dallari • Aleksandra Katia Dallaverde • Alessandro Octaviani • Ana Carla Bliacheriene • André Castro Carvalho • Andressa Guimarães Torquato Fernandes Rêgo • Bruno Mitsuo Nagata • Carlos Otávio Ferreira de Almeida • Celso de Barros Correia Neto • Cesar Augusto Seijas de Andrade • César de Moraes Sabbag • Cleucio Santos Nunes • Cristiane Coelho • Eliana Franco Neme • Emerson Cesar da Silva Gomes • Eurípedes Gomes Faim Filho • Fabrício Motta • Fernando Facury Scaff • Flávio Rubinstein • Flavio Tudisco • Francisco Cañal • Francisco Sérgio Silva Rocha • Franselmo Araújo Costa • Gabriel Loretto Lochagin • Guilherme Bueno de Camargo • Guilherme Jardim Jurksaitis • Helio Martins Tollini • Horacio Guillermo Corti • Izaias José de Santana • James Giacomoni • João Ricardo Catarino • José Augusto Moreira de Carvalho • José Mauricio Conti • José Roberto R. Afonso • Kiyoshi Harada • Kleber Luiz Zanchim • Luciano Ferraz • Luís Felipe Valerim Pinheiro • Luiz Alberto David Araujo • Marcelo Guerra Martins • Márcio Ferro Catapani • Marco Antonio Hatem Beneton • Marcos Nóbrega • Maria de Fátima Ribeiro • Maria Elisa Cesar Novais • Maurício Barros • Moacir Marques da Silva • Nazaré da Costa Cabral • Raquel Cavalcanti Ramos Machado • Renato Jorge Brown Ribeiro • Rodrigo Oliveira de Faria • Sandoval Alves da Silva • Sérgio Assoni Filho • Ursula Dias Peres • Valmor Slomski • Vasco Valdez • Wallace Paiva Martins Junior

EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

O PLANEJAMENTO FINANCEIRO RESPONSÁVEL: BOA GOVERNANÇA E DESENVOLVIMENTO NO ESTADO CONTEMPORÂNEO

CARLOS OTÁVIO FERREIRA DE ALMEIDA

Mestre em Direito Público pela UERJ. Mestre em Direito Tributário pela *University of Florida* (Levin). Doutorando em Direito Econômico e Financeiro na USP. Professor nas Faculdades de Campinas (Facamp).

RESUMO: Este trabalho analisa a importância da fase de planejamento para a consecução de objetivos sustentáveis previamente definidos na política financeira do Estado, demonstrando a perniciosa influência das decisões de curto prazo, usualmente adotadas pelas autoridades públicas, por interesses outros que não os exigidos pela democracia e o direito.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento orçamentário – Desenvolvimento – *Accountability* – Valores morais na gestão pública – Corrupção.

ABSTRACT: This paper analyses how relevant is the budget planning to achieve sustainable goals beforehand defined at the State financial policy. It also assures the bad influence in short-term decisions in which public authorities are usually involved because of reasons not related to democracy and law.

KEYWORDS: Budget planning – Development – *Accountability* – Ethics – Corruption.

SUMÁRIO: 1. A contextualização do direito financeiro em razão dos direitos humanos
2. O planejamento financeiro responsável: 2.1 O setor público ante os desafios pós-
crise econômica; 2.2 Vinculação entre leis orçamentárias; 2.3 Equilíbrio orçamentário
vs. qualidade do gasto; 2.4 Limites e condições para renunciar a receitas; 2.5 Ações
transparentes e *accountability*; 2.6 A boa-fé objetiva e o comprometimento do Estado –
3. Conclusões – 4. Referências bibliográficas.

1. A CONTEXTUALIZAÇÃO DO DIREITO FINANCEIRO EM RAZÃO DOS DIREITOS HUMANOS

Com o advento da Constituição de 1988, o Brasil adotou a valorização do ser humano como núcleo difusor de seus preceitos jurídicos, políticos, sociais e econômicos. Assim, grafa o art. 1.º da Carta Política que a República Federativa do Brasil é *Estado Democrático de Direito* fundamentado, entre outros, na *cidadania* e na *dignidade da pessoa humana*.

Democracia e direitos humanos seriam, assim, pilares centrais, verdadeiros “fundamentos de legitimidade e elementos estruturantes do Estado Democrático de Direito”.¹ Sob esta premissa, não resta alternativa à atividade financeira do Estado Brasileiro senão a de incorporar e bem cumprir o ideário constitucional.

A correlação de forças entre a sociedade e o Estado de Direito pressupõe o poder do povo, os direitos decorrentes da cidadania, entre os quais a *liberdade*. Immanuel Kant já nos havia legado a aliança de cidadãos como a via para o exercício das liberdades individuais e reciprocamente concomitantes,² imperativo categórico que de ético passa a ser jurídico no trato dos direitos fundamentais.³

Luís Roberto Barroso explica que a Constituição brasileira promoveu mudança significativa no sistema normativo, ao conformar sua superioridade formal agora de forma material e axiológica, pois que os diversos ramos do direito devem-lhe observância para a concreção dos valores que encerra. Trata-se da chamada *filtragem constitucional*,⁴ por meio da qual as normas de direito financeiro veem-se obrigadas formal e materialmente ao cumprimento dos valores encerrados na Lei Maior, especialmente aqueles afetos aos direitos fundamentais.

Basicamente, ocupa-se o direito financeiro da atividade financeira do Estado, o que significa arrecadar, gerenciar e despendar recursos. Tal atividade deve ser executada visando a finalidades específicas, decorrentes do planejamento orçamentário e focadas, em último grau, na consecução dos objetivos fundamentais do Estado Brasileiro – construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos – conforme art. 3.º da CF.

Portanto, a atuação de legisladores, gestores e servidores públicos deve se guiar pelo farol da *justiça*, o que adquire um caráter ainda mais rígido quando se trata de finanças públicas, já que, tipicamente, a Administração lida com recursos extraídos da propriedade particular. Nesse mister, é obrigação do Estado dotar-se da logística adequada, material e pessoal, para que, no exercício de sua atividade arrecadatória, respeite a *capacidade contributiva* nos impostos, bem como o *signalagma* nas taxas e contribuições.⁵ Da mesma forma, quando na gestão ou no gasto dos recursos públicos, atente à eficiência e à economicidade, sem prescindir, em toda a atividade pública, da moralidade, responsabilidade e transparência.

Luís Eduardo Schoueri descreve o fim da relação conflituosa entre contribuinte e Estado, típico Leviatã na época do liberalismo. Ocorre, em dias atuais, uma relação de dependência ente ambos em que ao primeiro compete o dever de lealdade para com o Estado e a este último cabe fortalecer, assegurar a prosperidade da sociedade. Daí decorre o duplo dividendo do tributo, pois que pode ser utilizado tanto para fim arrecadatório como para alavancar a prosperidade econômica.⁶

Se a atuação arrecadatória encontra limites na Carta Política (arts. 150 a 152), a opção pela desoneração tributária também encontra restrições. Logo, a renúncia de receitas deverá obedecer a limites e condições que não prejudiquem o equilíbrio das contas públicas e nem a meta de resultados prevista para determinado exercício.

Ademais, seja na arrecadação, seja na desoneração dos recursos públicos, o Estado não se pode afastar dos valores morais que dimanam da *dignidade humana*. Isto é relevante para o direito financeiro, na medida em que o planejamento orçamentário não está autorizado a efetivar excesso de exação nem desonerações injustas, cabendo observância da capacidade contributiva ou do efetivo benefício trazido à coletividade em decorrência do incentivo fiscal concedido a um grupo específico.

A grande dificuldade está em efetivar um planejamento estratégico, por via das leis orçamentárias, que concretize esses princípios, dotando-os de efetividade. Os

1. BINENBOJM, Gustavo. A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: direitos humanos e democracia como fundamentos de legitimidade e elementos estruturantes da dogmática administrativista. In: NALINI, J. R.; CARLINI, A. (coord.). *Direitos humanos e formação jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 234.

2. MILOVIC, Miroslav. KANT, Emmanuel 1724-1804. In: BARRETTO, V. de Paulo (coord.). *Dicionário de filosofia do direito*. São Leopoldo: Unisinos, 2006. p. 499-501.

3. Cf. BINENBOJM, Gustavo. Op. cit., p. 234.

4. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição – Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 339-340.

5. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 164-165 e 168-169. O autor explica: “(...) o constituinte autorizou o legislador, por meio de impostos, a ingressar no patrimônio do particular, retendo uma parte. E este ingresso não se faz de modo aleatório: em consonância com os valores da justiça e solidariedade, inscritos no art. 3.º da CF dá-se ele a partir dos ditames da capacidade contributiva”. Sobre as taxas, aduz o autor: “(...) a taxa é cobrada ‘em razão’ da atividade do Estado, tem-se nítida a ideia do signalagma: a taxa é a contraprestação que o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele”.

6. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – Os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 142-145.

óbices dessa tarefa não podem servir de justificativa para a falta de um rumo claro, nítido no planejamento da máquina brasileira.

Se cumprir a legislação é tão só atingir as metas fiscais, pode-se inferir que o desenvolvimento será construído em ritmo lento, por injunções variadas, mas não por uma política de investimentos contínua e eficaz. Afinal, manutenção da máquina e dívida pública impedem o carrear de recursos para investimentos. Logo, do ponto de vista jurídico, está em xeque o modelo orçamentário brasileiro, pois a estratégia de longo prazo costuma sofrer alterações por interesses imediatistas que nem sempre visam ao benefício do ser humano.

2. O PLANEJAMENTO FINANCEIRO RESPONSÁVEL

2.1 O setor público ante os desafios pós-crise econômica

A crise econômica 2008/2009 marcou seriamente vários países nesse início de século. Organizações internacionais têm promovido debates e estudos com o fim de acelerar o processo de retomada da economia ao redor do globo. Nesta esteira, o Banco Mundial (WB), em sua série *Global Development Debates 2010*, promoveu recente debate sobre o desenvolvimento na América Latina. Como resultado das discussões, foram indicadas, aos Estados, medidas voltadas para o desenvolvimento pós-crise, entre as quais, destacam-se:⁷

- i) aumentar a qualidade da Administração: profissionalismo, eficiência e transparência das instituições públicas;
- ii) aumentar a credibilidade do Estado: melhoria dos serviços públicos;
- iii) promover a coesão social: envolver os cidadãos nas políticas públicas; e
- iv) introduzir mecanismos de combate à corrupção

Em recente encontro promovido em Veneza, pela OCDE,⁸ as conclusões acerca do papel do Estado na recuperação da economia não foram diferentes daquelas a que chegaram os *experts* do WB. Entende a OCDE que os Estados devem se concentrar em:

- i) melhorar a produtividade do setor público: inovação na Administração, qualidade na gestão pública e na prestação de serviços públicos;

7. BANCO MUNDIAL. *Global Development Debates Series 2010. Debating Post-Crisis Development in Latin America. 2010*. Disponível em: [http://wbi.worldbank.org/wbi/stories/debating-post-crisis-development-latin-america]. Acesso em: 15.08.2011.

8. OCDE. *Toward recovery and partnership with citizens: The call for innovative and open government. 2010*. Disponível em: [www.oecd.org/dataoecd/49/52/46340507.pdf]. Acesso em: 15.08.2011. Este encontro promovido pelo Comitê de Governança Pública da OCDE contou, inclusive, com a participação do Brasil.

- ii) aumentar a credibilidade do Estado: abertura, integridade e transparência;
- iii) promover parceria com cidadãos e setor produtivo; e
- iv) combater a corrupção: modernização por meio de novas tecnologias que aumentem transparência e dificultem corrupção.

Como o instrumento realizador das finalidades do Estado é o orçamento, torna-se vital conhecer o planejamento orçamentário, que sob a *reserva do possível*, deverá dotar o Estado de condições de bem atender à inovação da administração, a fim de prestar melhores serviços, com mais agilidade e credibilidade aos cidadãos, ao mesmo tempo em que demonstra bem gerir os recursos que deles extrai, fazendo-o de forma clara, aberta, democrática e responsável. Destarte, a participação dialética entre sociedade e administração no desenvolvimento das políticas públicas fortalece as instituições públicas. Cabe reforçar que esta coesão social tende a minorar o solo fértil à corrupção, que, para desenvolver-se, necessita de representantes de ambos os setores: particular e público.

2.2 Vinculação entre leis orçamentárias

A Carta de 1988 e a estabilização monetária em 1994, apenas para citar dois exemplos, promoveram alterações na estrutura e funcionalidade da gestão pública brasileira, culminando com a positivação da *responsabilidade fiscal*, autêntico princípio legitimador do Estado Financeiro,⁹ por meio da LC 101/2000.¹⁰

O princípio da *responsabilidade fiscal* equivaleria ao conceito de *accountability*, termo de difícil precisão semântica ao ser traduzido à língua vernácula.¹¹ Pode-se, contudo, enaltecer sua dimensão ética ao permitir que se conheça da gestão dos recursos não apenas por parte dos órgãos de controle, mas pela sociedade. Não se trata apenas de realizar a obra ou implantar o projeto, mas fazê-lo da melhor forma, identificando e assumindo possíveis equívocos para futura melhoria.

Os relatórios do WB e da OCDE, ao indicarem práticas de boa governança como instrumentos de desenvolvimento, vão ao encontro da tutela constitucional das atividades da Administração, especialmente a financeira. Logo, corroboram os objetivos fundamentais da República que visam, entre outros fins, ao *desenvolvimento* (CF, art. 3.º, II), desde que baseado na *dignidade da pessoa humana* (CF, art. 1.º, III).

Assim é que a LRF cuida do planejamento da ação governamental logo em seu art. 1.º, nos seguintes termos:

9. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 127-128.

10. Lei de Responsabilidade Fiscal, doravante LRF. Esta lei complementar concretiza o comando constitucional gravado no art. 163, I: "Art. 163. Lei complementar disporá sobre: I - finanças públicas (...)".

11. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso...* cit., p. 128.

“§ 1.º 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”. (grifo nosso)

Para o Brasil, portanto, a meta de desenvolvimento requer a etapa do planejamento, mas não um planejamento qualquer e sim um univocamente responsável. Planejamento responsável exige conjunto de ações transparentes, focadas no equilíbrio das contas, obedientes a limites e condições para renunciar receitas e despeser recursos públicos.¹²

Para qualificar-se como responsável, é preciso que o planejamento não apenas atenda, friamente, a este conjunto de prescrições legais, mas não prescindir dos princípios constitucionais que informam todas as atividades da Administração. Como bem alerta Humberto Ávila, o fato de o art. 37 da CF incluir a moralidade como um dos princípios fundamentais da Administração, significa *mero ponto de partida*, já que a construção da moralidade dá-se por vários dispositivos constitucionais que fixam valores fundamentais (dignidade, trabalho, justiça, igualdade, liberdade, propriedade e segurança); determinam ação objetiva e impessoal da Administração (legalidade, impessoalidade, princípios do Estado de Direito); criam mecanismos de defesa do cidadão (universalização da jurisdição, controle da atividade administrativa por mandado de segurança ou ação coletiva); criam requisitos para ingresso na função pública (concurso público, vedação de acumulação de cargos etc.); e fixam mecanismos de controle da atividade da Administração (Tribunais de Contas). Minimamente, pode-se concluir que a moralidade exige “condutas sérias, leais, motivadas e esclarecedoras”, refutando a subjetividade, o arbítrio e o desrespeito à boa-fé objetiva e à transparência.¹³

A ausência de um planejamento responsável gera dois efeitos inversamente proporcionais: o não atingimento dos objetivos e o gasto de má qualidade. Com efeito, sem planejamento, chegar a algum objetivo torna-se tanto menos possível, quanto mais provável se torna o desperdício de recursos.¹⁴

12. CONTI, José Maurício. Planejamento e responsabilidade fiscal. In: SCAFF, F F; CONTI, J. M. (org.). *Lei de responsabilidade fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 39-41. Com louvável precisão, José Maurício Conti resume o teor deste dispositivo da LRF ao afirmar que a gestão pública responsável está fundada no planejamento, limitação de gastos públicos e transparência.

13. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 94-96.

14. CONTI, José Maurício. Op. cit., p. 40-41.

A ação planejada do Estado traduz-se pelo conjunto de leis orçamentárias – Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), de cuja inter-relação resultam políticas de curto e longo prazo.¹⁵

Embora formalmente sejam leis de mesma hierarquia – leis ordinárias –, o próprio planejamento da ação governamental exige que a vinculação entre elas obedeça a uma lógica sistêmica que privilegia o PPA, já que a este cabe estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as *despesas de capital*¹⁶ e outras delas decorrentes e para as relativas aos *programas de duração continuada*.¹⁷ Portanto, o PPA pode ser entendido como um instrumento estratégico de longo prazo, determinando o rumo da política de investimentos e programas que perpassem mais de um exercício financeiro.

Como a aproximação entre os objetivos do PPA e os efetivos custos para realizá-los são de difícil estimativa, a LDO faz o elo entre o PPA e a LOA, compreendendo, basicamente, as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital, para o exercício financeiro subsequente, vindo, desta forma, a orientar a elaboração da LOA.¹⁸ Na prática, deve a LDO dividir as metas fixadas no PPA para a sua concretização anual, confrontando disponibilidade de recursos e prioridades.

15. Idem, p. 40.

16. As despesas de capital são definidas pela Lei 4.320/1964, em seu art. 12, dividindo-se em Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital.

17. “Art. 12. (...)”

§ 4.º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5.º Classificam-se como inversões financeiras as dotações destinadas a:

I – aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II – aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III – constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6.º São transferências de capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras

que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou

contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente

anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública”.

17. CF art. 165, § 1.º. Dispõe ainda a CF em seu art. 167, § 1.º, que nenhum investimento cuja

execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no

plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

18. CF art. 165, § 2.º.

À LOA cabe concretizar, realizando as despesas fixadas para o exercício, metas e objetivos selecionados pela LDO, conforme previsão no PPA, de acordo com o ingresso das receitas nos cofres públicos. A LOA conterá o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social.¹⁹

Com efeito, o planejamento da ação governamental foi priorizado pela LRF, que o atrela à *responsabilidade fiscal* em seu art. 1.º, § 1.º, e lhe dedica seus arts. 3.º a 10.²⁰ Atribuindo à LDO²¹ a tarefa de dispor sobre o *equilíbrio das contas públicas*, contingenciamento, controle operacional dos programas financiados pelo orçamento e subvenções, metas fiscais²² e riscos fiscais,²³ a LRF evita o *gasto aleatório*, exigindo *compatibilidade* entre as leis orçamentárias. Por esta razão, à

19. CF: "Art. 165. (...) § 5.º A lei orçamentária anual compreenderá:

I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público".

20. O art. 3.º, que deveria dispor sobre o PPA, foi vetado.

21. LRF, art. 4.º.

22. LRF: "Art. 4.º (...) § 1.º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. § 2.º O Anexo conterá, ainda:

I – avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

II – demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

III – evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV – avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

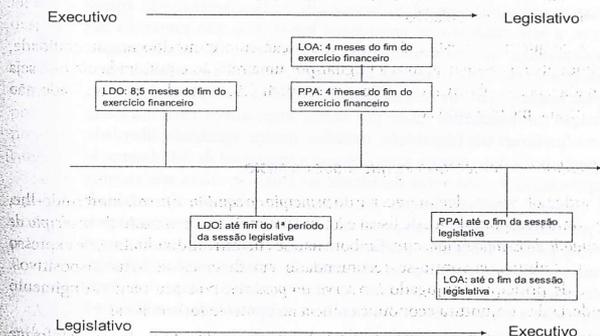
V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado".

23. LRF: "Art. 4.º (...) § 3.º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem".

LOA²⁴ cabe demonstrar a correspondência entre a programação do orçamento e as metas fiscais previstas na LDO; dispor sobre medidas de compensação de renúncia de receitas e do aumento de despesas de caráter continuado; e prover reserva de contingências em face de gastos inesperados.

A iniciativa dos projetos de leis orçamentárias é do Executivo que deverá submetê-las à aprovação do Legislativo. Após a análise pela Comissão Mista de Orçamento, no Congresso Nacional, os projetos retornam ao Executivo para sanção presidencial.²⁵

A cronologia da elaboração e aprovação das leis orçamentárias pode ser disposta da seguinte forma:²⁶



Como a LOA vige por não mais do que um exercício financeiro, tal qual a LDO, tem-se que cada PPA comportará quatro LDO e quatro LOA. Curioso, porém, é que a vigência quadrianual do PPA não corresponde o período de mandato do Chefe do Executivo. Isto porque o PPA vige do início do segundo ano de mandato até o

24. LRF, art. 5.º.

25. CF, art. 166.

26. Há normas similares para Estados e Municípios, devendo-se observar o disposto nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais. Na omissão destas, aplicam-se-lhes as regras da Constituição Federal. De acordo com o art. 57 da CF, a sessão legislativa terá seu primeiro período entre 2 de fevereiro e 17 de julho e o segundo entre 1.º de agosto e 22 de dezembro.

término do primeiro ano do mandato subsequente.²⁷ Logo, o PPA previsto por um Governo deverá ter um quarto de suas diretrizes e metas executadas por outro.

Questão de difícil solução é a que trata de alteração do PPA já em execução, prejudicando o particular que acreditou em seu conteúdo e realizou investimentos em determinada área de atuação do Estado.

Flávio Rubinstein discorre sobre o assunto, asseverando que sempre há possibilidade de frustração das expectativas do particular, em razão da supremacia do interesse público, do que se extrai que poderá realmente haver justificativas a alterações no PPA. Por outro lado, nosso histórico registra recorrentes alterações, o que, indubitavelmente, confunde a sociedade e configura-se em verdadeiro *venire contra factum proprium*. Dessa forma, poderá haver modificações deveras danosas ao particular, calcadas em mudanças tão radicais de rumo, que não restaria alternativa senão indenizar o cidadão.²⁸

Frise-se que não se está a defender um orçamento cumprido na integralidade, independente da casuística, mas a pugnar por uma relação equilibrada em que seja respeitada a *boa-fé objetiva*, como se verá no item 2.6, de modo a que o Estado não empenhe sua palavra em vão.

2.3 Equilíbrio orçamentário vs. qualidade do gasto

Ricardo Lobo Torres leciona acerca do *princípio do equilíbrio fiscal*, conferindo-lhe, assim como à responsabilidade fiscal e à transparência fiscal, o título de *princípio de legitimidade do Estado Financeiro*. Embora não se encontre individualmente expresso na Carta Política, encontra-se recomendado em diversos de seus dispositivos. Trata-se de princípio conjugado à *reserva do possível*, pois seu pleno atingimento dependeria de conjuntura econômica alheia ao controle jurisdicional.²⁹

Naturalmente que o Governo deverá buscar o *equilíbrio fiscal*, conforme prescrição expressa da LRF, ao elaborar a LDO. Ocorre que somente atender a este imperativo da lei, como já dito alhures, não basta para a concretização dos valores hoje vigentes entre nós. O Estado de Direito pressupõe, à contrapartida do sacrifício suportado pelo contribuinte,³⁰ ações administrativas transparentes e gastos públicos voltados para a concretização da liberdade, justiça, solidariedade, redução de desigualdades, promoção do bem de todos e desenvolvimento nacional.³¹

27. CF, ADCT, art. 35, § 2.º, I.

28. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 120-121. Série Doutrina Tributária. vol. 3.

29. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso...* cit., p. 122-124.

30. *Idem*, p. 123.

31. CF, art. 3.º – objetivos fundamentais do Brasil.

Com o atendimento da meta de superávit primário,³² ao fim da execução do orçamento, difícil arguir sobre desequilíbrio de contas. Na prática, o Executivo costuma reter os recursos durante o exercício para, após a certeza do cumprimento das metas, já próximo ao fim do ano, liberá-los em grandes quantidades para que sejam realizados. Este procedimento leva a sérias dúvidas quanto à qualidade do gasto e à observância do planejamento orçamentário, ensejando licitações aceleradas a preços oportunamente elevados pelos fornecedores.³³

Confirma estes fatos, o Relatório do TCU sobre as Contas do Governo – 2009, *verbis*:

“De fato, a programação de gastos pelos órgãos ao longo do exercício tem sido significativamente prejudicada em razão da conjugação dos fatores: *ausência de critérios que norteiem a restrição do gasto*, fixação de *limites de pagamento na prática menores que os de empenho*, bem como oscilações nas projeções de receita e de despesas obrigatórias no decorrer do ano.³⁴ (grifo nosso)

Pela letra da LRF, todavia, não deveria ser assim. O contingenciamento das despesas, isto é, a limitação de empenhos e movimentação financeira, deveria ocorrer apenas em caso de ameaça às metas de resultado primário ou nominal,³⁵ por eventual insuficiência de receitas apurada *bimestralmente*,³⁶ considerando a programação financeira e o cronograma de execução mensal do desembolso, a cargo do Executivo.

Se, por uma via, o contingenciamento é medida preventiva que favorece o equilíbrio das contas, sua utilização excessiva pode comprometer a qualidade do gasto distorcendo o planejamento das ações públicas, em especial por congelar, prioritariamente, despesas de *investimentos*, o que emperra o *desenvolvimento*. Por decorrência, há um enfraquecimento do PPA, instrumento estratégico de *investimentos*.³⁷

A execução pragmática do orçamento ignora a transcendência da norma jurídica sobre o texto que lhe dá forma, razão pela qual, somente por meio da

32. Resultado primário: diferença entre receitas e despesas, excluindo-se tudo o que diga respeito a juros e a principal da dívida.

33. MENDES, Marcos José. Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. *Cadernos de Finanças Públicas/Escola de Administração Fazendária*. n. 9. Brasília: ESAF, 2009. p. 30.

34. BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do governo da República 2009*, p. 85. Rel. Ministro Raimundo Carreiro. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/Textos/CG%202009%20Relatório.pdf]. Acesso em: 15.08.2011.

35. Constantes do anexo de Metas Fiscais da LDO. LRF, art. 5.º, I.

36. LRF, art. 9.º. V. também o art. 13, que exige do Executivo a divulgação da política tributária do Estado.

37. MENDES, Marcos José. *Op. cit.*, p. 67.

filtragem constitucional,³⁸ capaz de impregnar todos os ramos do direito, é que se pode implantar a *gestão responsável* em toda sua plenitude.

Parece, no entanto, que a sistemática orçamentária estimula o Executivo a priorizar o equilíbrio em detrimento da qualidade do gasto, uma vez que:

i) há desestímulo a observar o PPA em seu último ano de vigência, pois o recém-eleito Chefe do Executivo, egresso de campanha eleitoral em que assumiu diversos compromissos, poderá ter objetivos diversos daqueles previstos no PPA. Para governar, então, o Executivo se vale dos créditos adicionais, promovendo alterações nos gastos de curto prazo (LOA),³⁹ promovendo uma inversão da hierarquia desejada entre as leis orçamentárias, reduzindo a efetividade do PPA,⁴⁰

ii) torna-se difícil priorizar a qualidade do gasto em face do confronto entre Executivo e Legislativo para aprovação das receitas e despesas orçamentárias.⁴¹ Usualmente, o Legislativo dilata as despesas previstas no projeto de LOA, por meio de emendas, a fim de atender aos interesses de suas bases. O Executivo, por sua vez, pela dificuldade de aprovação de projetos que uma minoria congressista lhe traria, vale-se do orçamento, literalmente, como moeda de troca. Assim, a prioridade do Executivo tem sido o equilíbrio fiscal e o apoio político, relegando, a último plano, a qualidade do gasto enxertado pelo Parlamento.⁴²

iii) a elaboração das leis orçamentárias induz à quebra de hierarquia na medida em que o primeiro projeto de LDO é enviado ao Congresso

anteriormente ao PPA, devendo ser aprovado até o fim do primeiro período da sessão legislativa. Logo, no segundo período da sessão legislativa, o projeto de LOA poderá demonstrar compatibilidade com a LDO, mas não com o PPA, que sequer havia precedido a LDO. Portanto, a preocupação do Governo deverá estar em cumprir metas de superávit primário, o que comprova o equilíbrio das contas, mas não terá sido possível, em absoluto, suplantar o embate político para a ampla e efetiva prática do planejamento dos gastos e da obtenção das receitas pelo Estado Brasileiro.⁴³

2.4 Limites e condições para renunciar a receitas

Outro aspecto que pode impactar a consecução dos objetivos a que se propõe o planejamento da ação governamental é a *renúncia de receitas*.

Segundo previsão constitucional, o Executivo deverá encaminhar, em conjunto com o projeto de LOA, um *demonstrativo regionalizado do efeito*, sobre as receitas e despesas, decorrente de *isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia*.⁴⁴

Já a LRF por seu turno, exige que o Executivo faça constar, do Anexo de Metas Fiscais da LDO, um *demonstrativo de estimativa do impacto orçamentário-financeiro* causado pela concessão de incentivos ou benefícios tributários dos quais decorra *renúncia de receita*, no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.⁴⁵ Deverá restar comprovado que tal concessão não impactará a meta de resultado fiscal prevista no anexo da LDO ou, alternativamente, será compensada pelo aumento da imposição tributária por todo o período projetado – três exercícios. O que ambos os dispositivos legais estão a exigir é maior transparência na gestão da renúncia de receitas.

Para Ricardo Lobo Torres é indiferente a formalidade pela qual se revestirá o benefício concedido ao contribuinte, se pela coluna da despesa ou se pela da receita, pois que todos produzirão o mesmo resultado: "O enriquecimento do contribuinte e o empobrecimento do Estado".⁴⁶

43. Idem, p. 67.

44. CF, art. 165, § 6.º.

45. LRF, art. 14. A definição para renúncia de receitas encontra-se no § 1.º deste artigo: "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".

46. TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da transparência no direito financeiro*, 2005, Item 2.6. Disponível em: [www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=162]. Acesso em: 15.08.2011.

38. BARROSO, Luis Roberto. Op. cit., p. 340.

39. Lei 4.320/1964: "Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em:
I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;

III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Art. 42. Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo".

40. MENDES, Marcos José. Op. cit., p. 64. O autor exemplifica que o fenômeno ocorre mesmo em casos de reeleição. Em 2007, o Governo Lula, em seu primeiro ano do segundo mandato, ignorou o PPA 2003-2007 apresentando novos planos que, posteriormente, foram incorporados ao PPA 2008-2011 – Plano de Aceleração do Crescimento, Plano de Desenvolvimento da Educação, além de diversos planos setoriais para saúde, segurança pública e ciência e tecnologia.

41. O ciclo orçamentário ora privilegia um, ora outro, pois se a elaboração do orçamento compete ao Executivo, é o Legislativo quem deve aprová-lo. A fase de execução novamente prioriza o Executivo, restando o controle das contas a cargo do Legislativo.

42. MENDES, Marcos José. Op. cit., p. 65. O autor destaca que "praticamente não se analisa a relação custo-benefício das emendas parlamentares ao orçamento (tanto no Legislativo quanto no Executivo)". Havendo recursos, serão realizadas. Tem sido assim desde o início do ajuste fiscal em 1999.

Neste sentido, Luís Eduardo Schoueri sugere se observe a questão sob o prisma financeiro e jurídico. Embora juridicamente as subvenções⁴⁷ exijam uma prestação pecuniária por parte do Estado, o que as diferencia dos incentivos fiscais pela via da renúncia (isenções, reduções de base de cálculo, aplicação de "alíquota zero" a determinadas situações etc.), sob a ótica financeira pode-se mesmo afirmar que estes últimos qualificam-se como uma forma de subvenção, uma vez que produzem os mesmos resultados. Em resumo, os incentivos fiscais que atuam na coluna das receitas são perfeitamente conversíveis em incentivos financeiros, nos quais o Estado arca com uma despesa.⁴⁸

Como consequência da inclusão dos incentivos fiscais como forma de subvenção, surgiu, nos EUA, a expressão *tax expenditure*, ou *gasto tributário*, em decorrência dos trabalhos dos professores Stanley Surrey e Paul McDaniel em que foram equiparados o benefício sediado na receita e o gasto registrado na despesa.⁴⁹

Segundo a Receita Federal do Brasil (RFB), pode-se conceituar "gastos tributários como desonerações que irão se constituir em uma alternativa às ações Políticas de Governo, ações com objetivos de promoção de desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por intermédio do sistema tributário".⁴⁹

Como a *renúncia de receitas* opera pela via das receitas não arrecadadas, o controle sobre ela é mais difícil do que se o incentivo fosse concedido pela coluna das despesas orçamentárias diretas, em que facilmente seriam identificados os gastos. Logo, a própria essência da *renúncia de receitas* parece dificultar a *transparência* e a *economicidade*. Conquanto a divulgação dos dados seja fundamental, o Estado de Direito está obrigado a fazer mais, isto é, para além do *controle formal* das contas, que se dá pelo exame da legalidade. Deve mesmo obediência ao *controle material*, expondo os resultados alcançados com a política benéfica implementada (*accountability*).⁵⁰

Martner e Tromben, da área de gestão pública e orçamentária da Cepal, apontam os seguintes problemas relacionados com a própria natureza dos *tax expenditures*: *injustiça horizontal*; problemas afetos à *transparência fiscal*; *falta de controle orçamentário e dificuldades de gerenciamento*. Para estes autores, *tax expenditures* objetivam promover, estimular e beneficiar certas atividades, setores, regiões ou grupo de contribuintes. A questão é saber se se atingiria melhor resultado e menor

47. Subvenções estão definidas pela Lei 4.320/1964, art. 12, como destinadas a cobrir despesas de custeio de entidades privadas ou públicas beneficiadas. Podem ser *sociais*, se destinadas a entidades sem finalidade lucrativa de caráter assistencial ou cultural; ou *econômicas*, se tiverem por fim empresas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

48. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras...* cit. p. 57-58.

49. BRASIL. Receita Federal – Coordenação-geral de Previsão e Análise. *Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010*. p. 7. Disponível em: [www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios2010/DGT%202010.pdf]. Acesso em: 20.11.2010.

custo, caso os objetivos extrafiscais fossem implementados por meio de previsão orçamentária específica.⁵⁰

Para responder a essa questão, oportuno conhecer o Relatório do Tribunal de Contas da União sobre as contas de 2008 do governo da República, já que se trata de órgão incumbido da tarefa de fiscalização e controle de contas públicas, do qual se extrai:

114. "Apesar do crescimento dos valores renunciados das receitas federais ao longo dos anos e do estímulo a determinados setores ou regiões, não tem sido avaliado o impacto social e econômico das políticas públicas que utilizam tal mecanismo, sobretudo quanto aos reais benefícios alcançados frente aos aspectos de progressividade do sistema de tributação.

115. "Torna-se necessário que os governos realizem tal avaliação, para justificar, perante a sociedade, os resultados reais alcançados frente à concessão de benefícios a determinados grupos de contribuintes".⁵¹ (grifo nosso)

116. Como se vê, no Brasil não há qualquer avaliação objetiva dos resultados alcançados pela imposição de uma política de *renúncia de receitas*. A despeito dessa incerteza, os gastos tributários vêm crescendo significativamente nos últimos anos, pois, somente na esfera federal, a renúncia de receitas tributárias cresceu 61,8% em 2010, quando comparada a 2006.⁵²

117. Desagregando os dados por tributo, na comparação entre 2010 e 2006, a variação de renúncia fiscal atingiu 271,8% quanto ao IOF; 75,6% quanto à contribuição para o financiamento da seguridade social; e 69,5% no que toca ao PIS/PASEP. No que diz respeito ao Imposto de Renda, tal variação remontou, respectivamente, a 85,2%; 44,7%; e 72,4%, quanto ao imposto sobre pessoas físicas, jurídicas e retido na fonte.⁵³

118. A lógica da renúncia de receitas impõe que o Governo, ao decidir, por exemplo, conceder benefícios fiscais indiretos ao setor farmacêutico, saiba se os preços dos medicamentos foram reduzidos, beneficiando aos necessitados. O simples

50. MARTNER, Ricardo; TROMBEN, Varinia. CEPAL. *Tax reforms and stabilisation in latin american countries*. Disponível em: [www.eclac.org/publicaciones/xml/6/19716/sgp45.pdf]. Acesso em: 20.11.2010.

51. BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República 2008*, p. 104. Rel. Min. Augusto Nardes. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_08/Textos/CG_2008_Relatorio_Completo.pdf]. Acesso em: 15.08.2011.

52. BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República 2010*, p. 143. Rel. Min. Aroldo Cedraz. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_10/CG%202010%20Relatorio.pdf]. Acesso em: 15.08.2011.

53. Idem, *ibidem*.

enriquecimento do empresário, sem benefícios reflexos à sociedade, não parece conforme ao ordenamento, já que permite, ao primeiro, locupletar-se à custa da última.

Outra variável a considerar nesta análise diz da posição 'destacada do Brasil no ranking da carga tributária, à frente de todos os países em desenvolvimento e de economias fortes como EUA, Canadá, Austrália, Japão e Suíça.⁵⁴ A priori, a necessidade de impor aos contribuintes brasileiros tamanho ônus contrasta com uma política agressiva de desoneração a alguns específicos setores. Ademais, a carga tributária elevada fortalece a obrigação de a Administração divulgar, pormenorizadamente, as justificativas e os objetivos desejados pela política de renúncias de receitas, assim como se tais objetivos foram efetivamente alcançados. Em suma, demonstrar a vereda pela qual se aplica a receita derivada da sociedade, pois que, em último grau, é para esta que se deve voltar toda a ação de planejamento governamental.

Portanto, no Brasil vigora uma política fiscal paradoxal, o que sugere maior controle de todos, órgãos oficiais e sociedade, sobre a renúncia de receitas.

O planejamento responsável exige *obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita*. Atender aos limites formais de manutenção do equilíbrio fiscal ou de compensação por elevação de tributos é uma exigência da LRF que vem sendo atendida pela Administração. Contudo, não há qualquer limitação à renúncia de receitas quanto à sua participação na arrecadação estimada, o que enseja suspeitas de que haja privilégios odiosos em vez de benefícios a toda a sociedade. Essa suspeita se fortalece pela relação inversa entre arrecadação e desoneração.

Com efeito, o volume de renúncia de receitas para 2005 chegou aos R\$ 31,3 bilhões, o que representava 9,93% da arrecadação estimada para aquele exercício.⁵⁵ Em 2011, a estimativa de renúncia de receitas remonta a R\$116,1 bilhões, representando 17,4% da arrecadação estimada para o ano.⁵⁶ Como se vê, um crescimento de quase quatro vezes em valores absolutos e de duas vezes se comparado ao estimado da arrecadação indicia mera formalidade no atendimento da LRF.

54. BRASIL. TCU. Versão Simplificada das Contas do Governo da República – Exercício de 2009. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/Textos/Ficha%203%20-%20Carga%20Tributaria.pdf]. Acesso em 21.11.2010.

55. BRASIL. Receita Federal do Brasil. Demonstrativo dos Gastos tributários 2005, p. 17. Disponível em: [www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2005/DGT2005.pdf]. Acesso em: 15.08.2011.

56. BRASIL. Receita Federal do Brasil. Demonstrativo dos Gastos tributários 2011, p. 14-15. Disponível em: [www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2011/DGT2011.pdf]. Acesso em: 15.08.2011.

O que não está claro é o porquê dessa política agressivamente concessiva, já que não há medidas objetivas de que tamanha renúncia de receitas esteja de acordo com os valores fundamentais do Estado de direito em vez de se traduzirem por uma *perverse fiscal policy*.⁵⁷

2.5 Ações transparentes e accountability

Os organismos internacionais aconselham que se promova a *coesão social*, de modo que os particulares e o setor produtivo participem das políticas públicas, visando ao *desenvolvimento* e à *boa governança*. Soma-se a isso, a *accountability* introduzida pela LRF em nosso ordenamento e pode-se ter um rumo certo para as práticas da Administração.

Sob esta ótica, é correto afirmar que a *fiscalização das ações e contas públicas* deve ser exercida não apenas pelos órgãos técnicos, mas por toda a sociedade, fonte, inclusive, das receitas públicas. Por esta razão, as sugestões do WB e da OCDE vão ao encontro dos princípios financeiros constitucionais brasileiros, sejam expressos – *legalidade, legitimidade, economicidade*; sejam implícitos – *proteção da confiança do contribuinte, boa-fé, transparência fiscal*.

Especialmente sobre a transparência fiscal, leciona Ricardo Lobo Torres:

"Esse princípio da transparência é importantíssimo para o equilíbrio orçamentário e abrange qualquer privilégio, ainda que sob a forma de *renúncia de receita, de subvenção ou de restituição-incentivo*. Modernizou-se, assim, a Constituição brasileira, não permitindo mais que parem dúvidas, como acontecia aqui e no estrangeiro, sobre a necessidade da inclusão no orçamento fiscal de subsídios, subvenções e outros benefícios, relativos aos impostos ou embutidos nos juros, alguns dos quais antes se incluíam no orçamento monetário. Ainda mais que *creceu a desconfiança sobre a virtude de tais incentivos para o desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo*, não sendo raro que se transformem em uma *perverse fiscal policy*. *Estão sob a suspeita de ilegitimidade*."⁵⁸ (grifo nosso)

A despeito da previsão e plena vigência dos princípios constitucionais, legitimadores da democracia e dos direitos humanos, fato é que nem sempre são concretizados como deveriam, como se infere das seguintes práticas da Administração:

1) *Opacidade no manuseio de recursos públicos*. Toma-se como exemplo o *Decreto* presidencial ao art. 6.º da Lei 11.648, de 31.03.2008, que subordinava os

57. TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Mauricio (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 12.

58. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da transparência... cit., item 2.6.

sindicatos, federações e confederações das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais e as centrais sindicais a prestarem contas ao TCU sobre a aplicação dos recursos provenientes das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, de que trata o art. 149 da CF, e de outros recursos públicos que porventura viessem a receber.

ii) *Subestimativa de renúncia de receitas.* A RFB elabora, anualmente, o Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), em cumprimento formal às exigências da CF art. 165, §6.º. No entanto, a rotineira subestimativa dos valores previstos no DGT em face dos efetivamente praticados induz à falta de credibilidade na Administração.⁵⁹

Renúncia tributária efetiva e estimada (em R\$ milhões)

Ano	Valor Estimado	Valor Efetivo	Varição (%)
2004	24.211,16	34.321,65	-29,46%
2005	31.288,20	41.010,69	-23,71%
2006	42.499,55	57.586,21	-26,20%
2007	52.739,77	69.773,96	-24,41%
2008	76.055,96	85.365,86	-10,91%

Fonte: RFB-DGT – valores efetivos e estimados

Deve-se, neste ponto, considerar que receitas atípicas podem, no decurso do exercício, impactar a estimativa realizada. Embora não se pretenda asseverar sobre o que seria uma variação aceitável, percebe-se um avanço em 2008, quando a RFB estimou a renúncia cerca de 10% menor do que efetivamente fora.

iii) *Elevada utilização de renúncia de receitas para financiar funções orçamentárias.* Em 2009, do total da despesa executada com comércio e serviços, 94,9% representaram renúncia de receitas, havendo a liquidação de somente 5,01% do total do gasto. Na função indústria, os gastos tributários atingiram 92,8% do total das despesas, e na função habitação, 91,4%. Essa política afeta, igualmente, a credibilidade da Administração, uma vez que o acompanhamento dos gastos é mais facilmente observável quando despendidos efetivamente, em vez de não arrecadados. Outro fator a somar é a ausência de critérios e índices objetivos que comprovem ser a política da renúncia a mais adequada aos interesses dos cidadãos.⁶⁰

Entretanto o dever de transparência não obriga somente o Estado. Ricardo Lobo Torres ensina que a sociedade, subsidiariamente, também se encontra jungida a seus efeitos, devendo agir *de tal forma transparente* que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos.⁶¹

Conquanto o princípio da transparência não tenha atingido todo seu potencial de concretização entre nós, aplaude-se a inclusão da sociedade como igualmente incumbida do dever de transparência em suas ações. De fato, arranjos dos mais variados em que prevaleça a forma sob a essência dos negócios devem ser combatidos, pois, ainda que de forma mediata, poderão impactar as contas públicas. A República, ontologicamente, se destina a servir a todos e não àqueles poucos que melhor podem se estruturar.

Em contrapartida, ao Estado compete planejar todas as suas ações de forma responsável, bem mensurando seus objetivos, para com a máxima abertura e transparência, arrecadar, gerir e gastar os recursos derivados da sociedade. A exigência da transparência nas ações públicas foi recomendada pelo WB e pela OCDE como mecanismo de desenvolvimento e boa governança para o futuro.

Logo, políticas públicas transparentes tendem a estimular a cooperação da sociedade, fortalecendo um processo de reciprocidade que acarreta segurança sócioinstitucional. Daí a relevância em ampliar a informação sobre a administração das finanças públicas estatais e não estatais, uma vez que determinada ação governamental pode, também, ser executada por entidade do terceiro setor.⁶²

2.6. A boa-fé objetiva e o comprometimento do Estado

Em lição sobre os modos pelos quais deveria o príncipe cumprir a palavra dada, Maquiavel relembra a figura de Alexandre VI, Papa da Igreja Romana,⁶³ sobre quem assim se pronuncia:

“E jamais houve homem que tivesse maior segurança em afirmar e que afirmasse com juramentos mais solenes, aquilo que depois não cumpriria; não obstante, suas tramas sempre saíam como desejava (...)”⁶⁴ (grifo nosso)

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da transparência... cit., item 1.3.

⁶² SLOMSKI, Valmor; NERLING, Marcelo. A responsabilidade fiscal e transferência de recursos para o terceiro setor. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (org.). *Lei de responsabilidade fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 190-191.

⁶³ Alexandre VI foi alvo de comentários de Maquiavel em *O Príncipe*, por ter se destacado como grande administrador da Igreja, ampliando seus domínios, apesar dos conhecidos rumores que maculam seu nome por corrupção e hábitos pouco ortodoxos.

⁶⁴ MACHIAVELLE, Niccolò. *O príncipe: com as notas de Napoleão Bonaparte*. Trad. J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1997. p. 113.

59. BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República*. 2009 cit., p. 149.

60. Idem, p. 150.

O Estado de Direito permite registrar o avanço moral da humanidade, vez que conselhos desse matiz chocar-se-iam com o consagrado princípio da boa-fé objetiva, cujo conteúdo moral envolve *honestidade, justiça, racionalidade e confiabilidade*.⁶⁵

Com acerto, Flávio Rubinstein, explica que a boa-fé objetiva não resulta do ato de positividade pelo legislador, mas de uma “profunda conexão entre o direito e a realidade orgânica na qual este se aplica.” Assim, embora princípio flexível, nutrido por elevado conteúdo ético-moral, pode-se traçar seus contornos com relativa segurança quando impregna as relações entre particulares e entre estes e o Estado de Direito.⁶⁶

Entretanto, cinco séculos mais tarde, ainda há quem procure seguir o conselho de Maquiavel no seio da Administração Pública brasileira. Dados divulgados pela *Transparency International*,⁶⁷ em seu Relatório *Corruption Perceptions Index 2010*, apontam que o setor público brasileiro é menos ético do que o de 68 países e bem mais corrupto que sul-americanos como Chile (21.º) e Uruguai (24.º). A administração pública exemplar é a dinamarquesa (1.º), ficando os neozelandeses, que nos inspiraram a responsabilidade fiscal, em 2.º.

Para a elaboração desse Relatório, a *Transparency International* realizou testes e pesquisas em que se apuraram suborno de oficiais públicos, suborno em compras públicas (licitações), peculato, além da resistência dos oficiais públicos à corrupção.

A corrupção é um dos grandes desafios deste século e o combate às diversas formas pelas quais se manifesta estão entre as diretrizes recomendadas pelo WB e pela OCDE para o desenvolvimento pós-crise. O Estado inovador deve investir na implantação de novas tecnologias que modernizem as rotinas administrativas, reduzindo a possibilidade de corrupção.

Como dito alhures, a preparação dos meios e do pessoal para a concretização de um princípio calcado na dignidade da pessoa humana corresponde à tendência apresentada pelas organizações internacionais como ferramentas de boa administração para o desenvolvimento. Nesse mister, sobressai a boa-fé objetiva, em cujo entorno encontram-se a transparência, economicidade e a responsabilidade fiscal. Todos esses valores conduzindo à confiabilidade e à qualidade da Administração, em caminhar oposto ao da corrupção.

3. CONCLUSÕES

O Estado contemporâneo precisa inovar-se. A via democrática e a dignidade da pessoa humana alteraram profundamente a relação entre cidadão e Estado.

65. ENGELN, Frank. *Interpretation of tax treaties under international law*. Amsterdam: IBFD, 2004. p. 123.

66. RUBINSTEIN, Flávio. Op. cit., p. 32-37 e 66-67.

67. Sociedade civil alemã sediada em Berlim cujo propósito é estimular o combate à corrupção em todo o planeta.

que, cada vez mais, se interdependem. Essa coesão social vem sendo pregada, ultimamente, por organizações internacionais como o Banco Mundial e a OCDE, como requisito de boa prática de gestão pública, sem a qual, difícil concretizar abertura, transparência, eficiência e moralidade na Administração.

No caso brasileiro, é preciso aperfeiçoar o planejamento da ação governamental, para que os recursos necessários ao êxito na consecução dos objetivos do Estado sejam despendidos em plena atenção ao que se convencionou denominar por *accountability*. Em outro giro, gastar da melhor forma possível, prestando contas de forma ampla e aberta, o que, em último grau, colabora para a redução das fraudes e da corrupção de agentes públicos.

A atenção formal às exigências do ordenamento é insuficiente para o bom cumprimento dos valores morais imprégnados no conceito de responsabilidade fiscal. Cabe à Administração, portanto, buscar a concretização de tais valores.

Apesar de o caminho ser árido, o ordenamento brasileiro dá grande impulso ao desenvolvimento, tanto que as orientações dos organismos internacionais não inovaram com relação à nossa Carta Política de 1988 e nem com relação à LRF, antes as confirmaram.

Já não se pode dizer o mesmo da legislação especificamente orçamentária (PPA, LDO e LOA), pois parece haver a necessidade de outro modelo para que o planejamento e a execução financeira do Estado sejam capazes de garantir a definição/consecução dos objetivos de longo prazo.

As soluções reiteradamente observadas na gestão brasileira têm efeito prático imediato, mas não são historicamente consistentes para bem definir uma estratégia segura de longo prazo. Durante a recente crise internacional, o Brasil reduziu tributos e a meta de superávit primário a fim de estimular a economia doméstica. Com a retomada, os gastos continuaram em elevação a despeito da perda de arrecadação. Em suma, as metas foram cumpridas, mas a qualidade do gasto não parece ter sido sequer avaliada, pois houve expansão das despesas de caráter continuado que, por certo, futuramente, impactarão as contas públicas, exigindo novos sacrifícios de particulares e empresas. Isso é temerário do ponto de vista econômico e difícil de justificar do ponto de vista jurídico.

Ações obscuras, calcadas em interesses eminentemente temporais, eleitorais, partidários, devem ser combatidas com ênfase, para que não fique o cidadão sujeito a anacrônicos arbitrios, negligências ou imperícias, independente de quem ocupar o poder republicano. A sociedade é chamada à participação ativa na elaboração das políticas públicas e na destinação dos recursos, o que significa observar o dever (recíproco) de lealdade para com o Estado, pautando sua atuação – tal qual espera deste último – pelas balizas da transparência e boa-fé objetiva.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

- BANCO MUNDIAL. Global Development Debates Series 2010. *Debating Post-Crisis Development in Latin America*. 2010. Disponível em: [http://wbi.worldbank.org/wbi/stories/debating-post-crisis-development-latin-america]. Acesso em: 15.08.2011.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição – Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BINENBOJM, Gustavo. A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: direitos humanos e democracia como fundamentos de legitimidade e elementos estruturantes da dogmática administrativista. In: NALINI, J. R.; CARLINI, A. (coord.). *Direitos humanos e formação jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRASIL. Receita Federal – Coordenação-geral de Previsão e Análise. Demonstrativo dos gastos tributários 2010. p. 7. Disponível em: [www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2010/DGT%202010.pdf]. Acesso em: 20.11.2010.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República 2009*. Rel. Min. Raimundo Carreiro. Disponível em: [www.portal2.tcu.gov.br]. Acesso em: 21.11.2010.
- _____. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do governo da República 2008*. Rel. Min. Augusto Nardes, p. 104. Disponível em: [www.portal2.tcu.gov.br]. Acesso em: 20.11.2010.
- _____. Versão Simplificada das contas do Governo da República – Exercício de 2009. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/Textos/Ficha%203%20-%20Carga%20Tributaria.pdf]. Acesso em: 21.11.2010.
- CONTI, José Maurício. Planejamento e responsabilidade fiscal. In: SCAFF, F. F.; CONTI, J. M. (org.). *Lei de responsabilidade fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.
- ENGELN, Frank. *Interpretation of tax treaties under international law*. Amsterdam: IBFD, 2004.
- MACHIAVELLE, Niccolò. *O príncipe: com as notas de Napoleão Bonaparte*. 2. ed. Trad. J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. São Paulo: Ed. RT, 1997.
- MARTNER, Ricardo; TROMBEN, Varinia. CEPAL. *Tax reforms and stabilisation in latin american countries*. Disponível em: [www.eclac.org/publicaciones/xml/6/19716/sgp45.pdf]. Acesso em: 20.11.2010.
- MENDES, Marcos José. Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. *Cadernos de Finanças Públicas/Escola de Administração Fazendária*, n. 9. Brasília: ESAF, 2009.
- MILOVIC, Miroslav. KANT, Emmanuel 1724-1804. In: BARRETTO, V. de Paulo (coord.). *Dicionário de filosofia do direito*. São Leopoldo: Unisinos, 2006.
- OCDE. *Toward recovery and partnership with citizens: The call for innovative and open government*. 2010. Disponível em: [www.oecd.org/dataoecd/49/52/46340507.pdf]. Acesso em: 15.08.2011.
- RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. Série Doutrina Tributária vol. 3.

- SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. Tributação e indução econômica: os efeitos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – Os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SLOMSKI, Valmor; NERLING, Marcelo. A responsabilidade fiscal e transferência de recursos para o terceiro setor. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (org.). *Lei de responsabilidade fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- _____. O princípio da transparência no direito financeiro. Item 2.6. Disponível em: [www.mundojuridico.adv.br]. Acesso em: 30.07.2010.
- _____. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.