



A RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA QUE CARACTERIZA ATO DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA LESIVO AO ERÁRIO

André Vitor de Freitas

O presente trabalho está inserido no conjunto de temas propostos para apresentação, discussão e debates em forma de teses a serem apresentadas no I Congresso do Patrimônio Público e Social do Ministério Público do Estado de São Paulo.

O tema escolhido para este trabalho é “Improbidade e Lei de Responsabilidade Fiscal”, constante da alínea “f” do Regramento para elaboração e apresentação de teses para o Congresso mencionado.

Tendo por foco as inúmeras dificuldades que os membros do Ministério Público encontram e enfrentam para compreender, comprovar e demonstrar a caracterização de atos de improbidade administrativa em geral, em especial aqueles que são praticados em razão de ofensas à Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar Nacional n. 101/2000), tem este trabalho também o objetivo específico de compartilhar alguns estudos e conclusões alcançados a partir do disposto no artigo 14 da LRF em conjunto com o disposto no artigo 10, incisos VII e X, da Lei Federal n. 8.429/92 – Lei de Improbidade Administrativa, auxiliando e prestando alguma colaboração aos colegas de Ministério Público no exercício de suas funções, bem como a todos aqueles que, no cumprimento de seus deveres profissionais e/ou morais, atuam na fiscalização e controle do correto e integral cumprimento das leis vigentes por parte dos administradores públicos, notadamente no que toca à probidade na arrecadação de receitas tributárias.

I – A caracterização da renúncia de receita tributária.

Prática muito comum em nossos municípios é a concessão de benefícios ou incentivos de natureza tributária por parte de chefes do Poder Executivo, ou seja, Prefeitos. Tal prática também ocorre no âmbito estadual, por parte de Governadores, e, obviamente, também no âmbito nacional, por intermédio de atos normativos de iniciativa do Presidente da República.



No entanto, considerando a quantidade e a extensão atingida por atos advindos dos Poderes Executivos Municipais dos inúmeros municípios paulistas, a exemplo do que também ocorre em todo nosso país, e ainda levando-se em conta as inúmeras dificuldades para que os fiscais da lei tomem conhecimento e analisem a regularidade destes atos concessivos de benefícios em todos os municípios existentes, procuraremos nos ater aos aspectos e à análise destes atos somente no âmbito municipal, nunca nos esquecendo que as considerações adiante expostas são perfeitamente aplicáveis para a fiscalização de atos normativos da mesma natureza nos planos estadual e nacional.

A concessão de benefícios ou incentivos de natureza tributária deve se dar por meio de lei municipal, de iniciativa exclusiva do Chefe do Poder Executivo Municipal, titular e responsável pela representação da entidade pública concedente do benefício. Se somente por lei se pode criar e instituir tributos de competência municipal, somente por lei se pode “abrir mão” de receber valores correspondentes a tributos já criados, devidos e não pagos. É a aplicação integral da norma decorrente do artigo 150, §6º, da Constituição Federal.

Tais leis municipais tem sido publicadas com muita freqüência nos mais diversos municípios paulistas, ora visando incentivar o recolhimento de tributos já vencidos e não pagos, muitas vezes já inscritos na dívida ativa municipal, ora visando, ainda que de maneira velada, conceder benesses a uma parcela considerável da população, tendo, nestes casos, finalidades escusas que, na maioria das vezes, guardam total relação com o período eleitoral.

Os termos “benefício” ou “incentivo” fiscal são de conteúdo extremamente amplos. Para bem compreendermos se tais benesses caracterizam ou não renúncia de receita tributária é necessário compreendermos o significado jurídico destas expressões.

Sem adentrarmos aqui na análise de conceitos e definições básicas do Direito Tributário, como sujeito ativo, sujeito passivo, obrigação tributária, dívidas principal e acessória, dentre outros, mostra-se importante destacar que tais legislações municipais tem por foco beneficiar o sujeito passivo de uma obrigação tributária já regularmente constituída, vencida e não paga.

Como estamos nos atendo a tributos de natureza municipal, na grande maioria dos casos a incidência destas leis se dá sobre débitos já inscritos na dívida ativa municipal

decorrente do não pagamento de tributos como IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano e ISS – Imposto Sobre Serviço.

Como também é cediço, todo município possui um Departamento ou Secretaria, ou ainda um órgão específico responsável pela fiscalização e arrecadação de tributos de sua competência constitucional. Este órgão, após lançar os tributos a serem recolhidos pelos contribuintes e efetuar as notificações respectivas, aguarda o normal e tempestivo recolhimento dos valores correspondentes às obrigações tributárias devidas. Vencido o prazo para pagamento e não efetuado tal recolhimento, o nome do contribuinte devedor e o valor de sua dívida para com o Município passam a figurar num rol que, normalmente, é conhecido como “dívida ativa” do Município, inserção esta que normalmente ocorre no exercício financeiro seguinte àquele em que a dívida foi constituída.

Todo este procedimento deve também estar previsto em lei municipal específica, sob pena de nulidade absoluta. Tais leis normalmente constituem os Códigos Tributários Municipais.

Faz-se tais considerações superficiais e singelas apenas para deixar bem claro que as leis municipais que concedem benefícios ou incentivos fiscais visam atingir exatamente aquela pessoa, física ou jurídica, que figura no rol da “dívida ativa” municipal, ou seja, que deveria ter efetuado o recolhimento de seus tributos, normalmente impostos (IPTU e ISS), mas não o fez, frustrando, assim, a expectativa do ente público – no caso, os municípios – de receber aqueles valores como receita para aplicação dos correlatos recursos em finalidades públicas e sociais as mais diversas.

Portanto e em termos bem simples, tais leis beneficiam aqueles que, por motivos e razões inúmeras, estão inadimplentes com suas obrigações tributárias. Não discutiremos aqui questões filosóficas, econômicas ou políticas relacionadas à carga tributária do país, com inegáveis reflexos nos municípios, nem mesmo eventuais ilegalidades, inconstitucionalidades ou injustiças na definição de alíquotas e fixação de bases de cálculos de impostos de quaisquer naturezas, pois tais questões exigiriam análise profunda de vários aspectos, todos absolutamente destoantes do objetivo deste trabalho.

Partiremos, em todas as considerações e conclusões aqui expostas, do pressuposto de que os tributos sobre os quais incidem as leis concessivas de benefícios e incentivos fiscais foram constituídos regularmente e não pagos de maneira injustificada e indevida, frustrando,



como dito acima, a expectativa do ente público tributante de receber aqueles valores, os quais, certamente, constavam de sua estimativa de receita tributária inserida na lei orçamentária anual aprovada para aquele exercício financeiro.

Para beneficiar e/ou incentivar um contribuinte a efetuar o recolhimento de seu imposto devido e não pago, tais leis municipais, como nos mostra a experiência, tem concedido descontos sobre o valor total da dívida. Tais descontos incidem normalmente sobre valores acessórios da dívida principal, como, por exemplo, os valores correspondentes a juros e multas incidentes sobre o valor principal da dívida.

Nunca é demais ressaltar que sobre o valor principal de uma obrigação tributária devida e não paga tempestivamente incidem sua atualização monetária – que não é acréscimo, nem pena acessória, mas apenas atualização do valor por índices legais existentes –, juros e multa, estes últimos sim podendo ser considerados penas acessórias.

Também não discutiremos aqui percentuais ou critérios de fixação de juros e multas incidentes sobre dívidas tributárias, pois eles possuem enorme variação de acordo com a legislação que criou o tributo respectivo, não sendo possível debater tais questões neste específico trabalho.

Assim, ao conceder um “benefício” de natureza tributária, a lei municipal respectiva permite ao contribuinte devedor que faça o recolhimento daquela dívida *sem* o valor correspondente aos juros e à multa sobre ela incidentes. Ou seja, aquilo que o Município previa como valor total inscrito em dívida ativa é recebido *a menos* em razão de uma lei permissiva, que concede ao contribuinte devedor o direito de efetuar o pagamento de seu tributo apenas com o principal e sua atualização monetária, sem efetuar o recolhimento dos valores relativos a juros ou multa.

É certo que, de um município para outro, pode haver variações na forma e na extensão destes benefícios, como, por exemplo, eximindo os devedores do pagamento apenas dos juros ou apenas das multas incidentes sobre o valor principal das dívidas. No entanto, na grande maioria dos casos, a incidência dos benefícios atinge ambos os acessórios acima mencionados, já que tal forma de concessão de benefícios é mais “atrativa” aos olhos do contribuinte devedor, sendo, portanto, um incentivo maior ao efetivo recolhimento do tributo.

Já os “incentivos” fiscais concedidos por leis da mesma natureza, apenas para diferenciá-los dos “benefícios”, podem ser compreendidos como a concessão de prazos maiores e longos para o pagamento de tributos já inscritos na dívida ativa municipal, de modo que, nestes casos, não há redução de valores de juros ou multa, mas o prazo para pagamento parcelado daquela dívida total é extremamente maior do que os prazos permitidos pela legislação ordinária do município, qual seja, o Código Tributário Municipal.

Importante salientar ainda que, em muitos municípios, as leis que concedem os benefícios fiscais – aqui compreendidos como dispensa do pagamento de juros e multa – condicionam tal benefício ao pagamento à vista, ou seja, ao pagamento da dívida de uma só vez, correspondendo, neste caso, ao desconto integral (100%) dos juros e multa sobre ela incidentes. Estas mesmas leis acabam por conciliar e unir os conceitos de “benefício” e “incentivo”, estabelecendo uma espécie de escalonamento de percentuais de desconto em relação ao tempo solicitado pelo contribuinte para pagamento da dívida, diminuindo os percentuais na mesma proporção em que o tempo de parcelamento da dívida aumenta, de modo que o contribuinte somente terá desconto integral sobre juros e multa se efetuar o pagamento da dívida à vista, ou seja, de uma só vez, enquanto terá um percentual pequeno de redução destes acessórios se optar por um pagamento parcelado em longo prazo.

Seja como “benefício”, seja como “incentivo”, ou ambos, o que estas leis municipais criam nada mais são do que “anistias” tributárias. Ou seja, o que elas fazem é permitir o recolhimento de dívidas tributárias já consolidadas sem que se faça o recolhimento das penalidades a elas relativas, sejam multas ou juros. A anistia é um instituto do Direito Tributário previsto no artigo 180 do Código Tributário Nacional e que, nas palavras do sempre lembrado Professor e Doutrinador Roque Antonio Carraza, “*perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária, isto é, a multa decorrente do ato ilícito tributário*”¹,

É evidente que a lei concessiva do benefício fiscal também pode criar uma “remissão tributária”, incidindo, neste caso, sobre a dívida principal já constituída e não paga. Neste caso, estaríamos diante de uma situação de remissão tributária, que a difere da anistia acima vista. Eliminando, parcial ou totalmente, o principal da dívida, também eliminaria seus acessórios, no caso os juros e a multa. No entanto, na grande maioria dos casos municipais de que tivemos conhecimento, as leis desta natureza se restringem a conceder benefícios que incidem sobre os acessórios da dívida principal, quais sejam, os juros e as multas, motivo pelo qual podemos dizer que a grande maioria dos

¹ Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. pág. 958.



casos existentes em municípios paulistas pode ser definida como leis que estabelecem anistias tributárias.

Para concluir esta primeira parte do trabalho, nos resta afirmar que a concessão de anistia tributária corresponde a uma renúncia de receita de tributos, e tal afirmação se dá por, pelo menos, dois motivos.

Primeiro porque a Lei de Responsabilidade Fiscal é clara e expressa no sentido de que a concessão de anistia está compreendida no conceito de renúncia de receita tributária, conforme se observa do §1º de seu artigo 14. Portanto, é o próprio texto da lei que assim o define.

Segundo porque, ao lançar um tributo e notificar seu contribuinte, o Município passa a ter a expectativa de receber o crédito correspondente. Tais créditos certamente estão inseridos na previsão de receita orçamentária constante da lei orçamentária anual daquele exercício. A partir do momento em que o débito tributário em questão não é pago, sendo posteriormente inserido na “dívida ativa” do município, sobre ele incidem os juros e as multas previstas na legislação municipal. O valor do débito que era composto apenas do principal, agora passa a ser composto de juros e multa, como se fosse um só todo. Tais valores também são inseridos na lei orçamentária anual como expectativa de receita tributária.

Ora, se o município prevê em seu orçamento anual uma determinada receita tributária, na qual estão inseridos os débitos inscritos em dívida ativa – compostos de principal, juros e multa – e, por força de uma lei posterior, “abre mão” de receber parte destes valores, inegavelmente está renunciando a parte de sua receita tributária.

Portanto, ao projetar um texto legal e enviá-lo ao Poder Legislativo para aprovação, tendo por objetivo conceder benefícios ou incentivos de natureza fiscal sobre débitos inscritos em dívida ativa, o Prefeito de um Município deve ter plena consciência de que está *renunciando, ainda que parcialmente*, à receita tributária do ente público que ele representa. E tal renúncia de receita, após a entrada em vigor da Lei Complementar Nacional n. 101/2000, conhecida nacionalmente como Lei de Responsabilidade Fiscal, possui previsão, condições e requisitos nela estabelecidos para que possa ser considerada válida, os quais estão expostos no seu artigo 14.

II – Os requisitos para a legalidade da renúncia de receita tributária.



O artigo 14 da LRF é bastante claro e objetivo no que toca ao estabelecimento de requisitos e condições para que leis concessivas de benefícios ou incentivos fiscais – entenda-se anistia tributária – sejam consideradas legais do ponto de vista da responsabilidade fiscal dos administradores públicos.

O que tal dispositivo legal estabelece é que, partindo do pressuposto que o ente público estará “abrindo mão” de parte de sua receita orçamentária, haja previsão dos meios e mecanismos pelos quais se dará a compensação aos cofres públicos em relação aos valores que o mesmo ente deixará de receber em razão da aplicação daquela lei.

É por isso que exige logo no seu *caput* a apresentação, por parte do Chefe do Executivo, de estimativa do impacto orçamentário-financeiro que a aplicação da lei vai causar no ente público naquele exercício e também nos dois exercícios seguintes.

Deve também o mesmo administrador público demonstrar que aquela lei concessiva de benefícios fiscais atende ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias do ente público que representa, o que corresponde à exigência de que tais benefícios estejam previstos como diretrizes orçamentárias daquele ente, evitando sejam utilizados com finalidades escusas, como as relacionadas ao período eleitoral.

Além destes dois requisitos acima, que são de extrema importância e complexidade para o administrador que quer efetivamente conceder benefícios fiscais, deve ainda restar comprovado por ele o atendimento de, pelo menos, um dos dois requisitos apresentados nos incisos I e II do *caput* do mesmo artigo 14 da LRF, a cuja leitura remetemos agora para não nos tornamos repetitivos.

Importa registrar que tais exigências correspondem a medidas que visam impedir a utilização destas leis de maneira indiscriminada e descontrolada, bem como visam evitar maiores prejuízos aos cofres públicos, os quais, como vimos, receberão menos do que o previsto nas respectivas leis orçamentárias anuais.

Há ainda a exigência contida no §2º do artigo 14, a qual está diretamente relacionada à previsão do inciso II do mesmo artigo, quando feita tal opção pelo administrador público,



exigindo que a lei concessiva do benefício somente entre em vigor quando efetivamente implementadas as medidas de compensação aos cofres públicos anunciadas naquele inciso.

Portanto, não se mostra difícil concluir que qualquer lei municipal que tenha por objetivo conceder benefícios ou incentivos fiscais – entenda-se anistia tributária – deverá atender integralmente às exigências contidas no artigo 14 da LRF. Na prática, ao enviarem os respectivos projetos de lei ao Poder Legislativo, os Prefeitos devem demonstrar de forma clara e minuciosa o atendimento a tais requisitos e condições, sob pena de não poderem ser aprovados, por frontal ofensa e desatendimento à LRF.

Evidente que, na prática, muitos Prefeitos acabam conseguindo a aprovação de leis desta natureza sem o mínimo atendimento aos requisitos descritos no artigo 14 da LRF, ou ainda dissimulando o cumprimento destes mesmos requisitos, afirmando em textos vagos e imprecisos que tais condições estão sendo observadas e cumpridas, sem, de fato, comprová-las.

Ao assim agirem, os Prefeitos e todos aqueles que concorreram para a produção de efeitos destas leis estão incidindo em atos de improbidade administrativa, a teor do que estabelecem o artigo 10 da Lei 8.429/92 - LIA.

III – A caracterização do ato de improbidade administrativa.

Ao relacionar, de maneira exemplificativa, os atos que configuram improbidade administrativa por causarem danos ao erário público, a Lei Federal n. 8.429/92 estabelece, em seu artigo 10, inciso VII, que constitui improbidade administrativa o ato de *“conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie”*.

Nos parece bastante clara a caracterização de tal ato de improbidade a partir do momento em que um Prefeito Municipal encaminha um projeto de lei para a Câmara Municipal tendo por objetivo a aprovação de lei que vise a concessão de incentivos ou benefícios fiscais da forma acima exposta, sem que tal projeto esteja acompanhado de explicações, fundamentações, planilhas e demonstrações cabais dos requisitos e condições exigidos pelo artigo 14 da LRF.



É evidente que, para a completa caracterização do ato previsto no inciso VII do artigo 10 acima transcrito, necessário se faz que a lei seja aprovada e produza efeitos, com efetivas concessões de benefícios a contribuintes diversos, com recolhimentos de tributos em valores menores do que aqueles constantes da dívida ativa do Município. Ou seja, especificamente para a configuração do ato previsto no inciso VII, é necessário que a lei concessiva do benefício fiscal produza seus efeitos, já que o verbo constante do mencionado dispositivo é “conceder”, o que não ocorre enquanto a lei concessiva não produz efeitos e não favorece, de fato, um considerável número de contribuintes.

No entanto, a partir do momento em que passa a produzir efeitos, o ato está configurado e caracterizado. Também estará demonstrado o prejuízo sofrido pelo erário municipal que deixou de receber parte de sua receita tributária, cujo valor correspondente ao total dos juros e multas que deixaram de ser recolhidos. Aplicáveis, neste caso, as penas previstas no inciso II do artigo 12 da Lei de Improbidade Administrativa.

A nosso ver, quando a lei concessiva do benefício entra em vigor, também estará caracterizado o ato de improbidade previsto no inciso X do mesmo artigo 10, o qual se refere ao Chefe do Executivo que “*agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda...*”.

Ora, se o administrador público não cuidou de cumprir os requisitos da LRF quando elaborou uma lei concessiva de benefícios fiscais, pode-se perfeitamente afirmar que ele agiu de forma negligente – omitiu-se no cumprimento de uma determinação legal – ao arrecadar os tributos sob sua responsabilidade, deixando de exigir o recolhimento integral dos valores devidos sem a correspondente previsão dos mecanismos de compensação financeira.

Assim, torna-se ainda mais patente a caracterização de atos de improbidade administrativa, com perfeita subsunção a dois dos incisos previstos expressamente pelo artigo 10 da LIA.

Caracterizados os atos de improbidade administrativa, restará ao Promotor de Justiça analisar a extensão dos danos – cujos dados são de fácil obtenção junto à tesouraria, departamento financeiro ou secretaria da fazenda municipal – e seus agentes responsáveis e colaboradores, dentre os quais poderão estar Diretores ou Assessores financeiros, tesoureiros, Secretários da Fazenda, dentre outros. Importa registrar que, em assuntos de natureza financeira, muito



difícilmente os Prefeitos agem sozinhos, sem orientação específica de pessoas mais técnicas no assunto. Inegável a responsabilidade deles, que são os representantes do ente público atingido, mas não se deve ignorar que certamente agiram sob orientação ou acompanhamento de terceiros.

Caberá ainda a análise da responsabilidade dos membros do Poder Legislativo em razão da aprovação de projetos de leis elaborados nestas condições, em frontal ofensa ao disposto no artigo 14 da LRF. Pode-se perfeitamente afirmar que, ao analisarem, discutirem, debaterem e votarem projetos de lei nestas condições, aprovando-os, os Vereadores também ignoraram a exigência contida na LRF, ou dela fizeram “vistas grossas”, cabendo ser feita tal análise caso a caso, responsabilizando-os nos exatos termos do artigo 12, inciso III, da LIA, se restar caracterizada a negligência ou omissão deles no exercício de seus deveres.

IV – Conclusões.

Partindo das considerações e análises acima expostas, podemos chegar a diversas conclusões e assertivas, dentre as quais, entretanto, destacamos duas, a saber:

01 – Toda lei que cria, prevê ou estabelece benefícios ou incentivos fiscais, notadamente aquelas que permitem o recolhimento de tributos já inscritos em dívida ativa sem o pagamento dos valores correspondentes a juros e multas sobre eles incidentes, devem atender integralmente os requisitos e condições exigidos pelo artigo 14 da LRF, sob pena de caracterização de atos de Improbidade Administrativa, à luz do artigo 10, incisos VII e X, da LIA;

02 – Os Promotores de Justiça de todo o Estado que atuam na defesa do patrimônio público, em conjunto com Auditores do Tribunal de Contas, Vereadores ou demais pessoas que atuam na fiscalização da regularidade das contas públicas, devem atentar para a existência destas leis em suas comarcas e exigir a comprovação de que, ao serem elaboradas e aprovadas, tenha sido demonstrado e comprovado o integral cumprimento das condições e exigências do artigo 14 da LRF.

V – Bibliografia.

- CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.