

**RENÚNCIA DE RECEITAS PÚBLICAS: NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA E
CONTROLE REALIZADO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS****Raquel Luz De Lima***Universidade De Brasília***Diana Vaz De Lima***Universidade De Brasília***Resumo**

Esta pesquisa teve como objetivo analisar o nível de transparência de renúncias de receitas públicas concedidas no âmbito dos Estados brasileiros e o controle exercido pelos Tribunais de Contas (TCs) sobre o tema, tendo em vista o crescimento do volume desses atos por parte dos gestores públicos estaduais e a crise fiscal brasileira. Dessa maneira, foram analisados os demonstrativos de estimativas e das medidas de compensação de renúncias de receitas constantes nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs), os relatórios técnicos de contas de governadores e os pareceres prévios emitidos pelos TCs nos anos de 2015 a 2017. Os achados do estudo mostram que a falta de unicidade do conceito de renúncia de receita é um fator que prejudica avanços relacionados ao tema, tendo em vista que não há consenso doutrinário nem entre os órgãos/entidades, nem entre os TCs. Com relação à transparência, na maior parte dos Estados analisados não houve sequer a mensuração das renúncias concedidas, com a apresentação de documentos apenas com valores estimados, e que dos 14 TCs analisados, apenas cinco apuraram o valor efetivo, não cumprindo, portanto, os requisitos mínimos de transparência definidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Sobre o controle efetuado pelos TCs, embora se observe um aumento no enfoque do tema, ainda não são apresentadas informações quanto à efetividade dessa política, especialmente, em virtude de os trabalhos de controle enfatizarem os aspectos formais, contrariando os preceitos legais relacionados à ação planejada e transparente para prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Palavras-chave: Renúncias de Receitas; Tribunal de Contas; Estados; Controle

CONTROLE REALIZADO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS**RESUMO**

Esta pesquisa teve como objetivo analisar o nível de transparência de renúncias de receitas públicas concedidas no âmbito dos Estados brasileiros e o controle exercido pelos Tribunais de Contas (TCs) sobre o tema, tendo em vista o crescimento do volume desses atos por parte dos gestores públicos estaduais e a crise fiscal brasileira. Dessa maneira, foram analisados os demonstrativos de estimativas e das medidas de compensação de renúncias de receitas constantes nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs), os relatórios técnicos de contas de governadores e os pareceres prévios emitidos pelos TCs nos anos de 2015 a 2017. Os achados do estudo mostram que a falta de unicidade do conceito de renúncia de receita é um fator que prejudica avanços relacionados ao tema, tendo em vista que não há consenso doutrinário nem entre os órgãos/entidades, nem entre os TCs. Com relação à transparência, na maior parte dos Estados analisados não houve sequer a mensuração das renúncias concedidas, com a apresentação de documentos apenas com valores estimados, e que dos 14 TCs analisados, apenas cinco apuraram o valor efetivo, não cumprindo, portanto, os requisitos mínimos de transparência definidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Sobre o controle efetuado pelos TCs, embora se observe um aumento no enfoque do tema, ainda não são apresentadas informações quanto à efetividade dessa política, especialmente, em virtude de os trabalhos de controle enfatizarem os aspectos formais, contrariando os preceitos legais relacionados à ação planejada e transparente para prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Palavras-chave: Renúncias de Receitas; Tribunal de Contas; Estados; Controle.

1 INTRODUÇÃO

A renúncia de receita pública é o ato de exceção ao sistema tributário de referência no qual o gestor público concede incentivos ou benefícios de natureza tributária que desonera o tributo, alcançando, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (§ 2º, art. 89, da Lei nº 12.465/2011). Antes da vigência da edição da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a renúncia requeria basicamente autorização legislativa do ente federativo envolvido (Martins, 2013). Com a referida lei, a sua concessão passou a ser condicionada à elaboração de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes; além do atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das condições descritas nos incisos I e II do art. 14, isto é, demonstração que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais, ou de que foram estabelecidas medidas de compensação.

Quanto ao impacto nas contas públicas, a renúncia de receita apresenta resultado equivalente ao de uma despesa pública, isto é, redução na capacidade financeira do Estado (Martins, 2013). No entanto, as renúncias não possuem o mesmo rigor de controle orçamentário que as despesas e, por essa razão, são denominadas também de “gastos sombra” (Henriques, 2009).

Da perspectiva da fiscalização, a análise das renúncias de receita deve ser realizada pelo Poder Legislativo, por meio do controle externo, e pelo sistema de controle

Assim, cabe aos Tribunais de Contas, no julgamento das contas e na fiscalização que lhe compete, decidir sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e renúncias de receitas. Embora exista previsão constitucional de controle das renúncias de receita, a literatura tem apontado que esse controle ainda é baixo e o grau de transparência ainda não é adequado (Azevedo & Cabello, 2018; Bolzan & Bianchi, 2017; Martins, 2013; Pureza, 2006).

No âmbito federal, o Tribunal de Contas da União tem buscado analisar o tema em questão. Assim, mediante o Acórdão nº 793/2016 determinou que, a partir do exercício de 2016, quando da elaboração do Relatório das Contas Anuais do Governo Federal, a adequação dos instrumentos utilizados para a instituição renúncias de receitas tributárias passasse a ser verificado, mostrando um avanço quanto ao controle da matéria. Já no Acórdão nº 1270/2018, a Corte de Contas deu ciência de que as disposições contidas no art. 14 da LRF são insuficientes como mecanismos de controle do crescimento do volume de renúncias de receitas tributárias e, conseqüentemente, do impacto fiscal dele decorrente. Por outro lado, no âmbito estadual há uma lacuna de estudos de renúncia de receita, conforme identificado por Pellegrini (2016).

Do ponto de vista econômico e financeiro, só em 2017 as renúncias de receitas públicas federais alcançaram o montante de R\$ 354,72 bilhões, o que corresponde a 5,4% do PIB, desse valor R\$ 270,4 bilhões decorrem de benefícios tributários e R\$ 84,3 bilhões de benefícios financeiros e creditícios (TCU, 2018). Considerando as fragilidades identificadas pela literatura e pela Corte de Contas da União, aliadas ao fato de que o país se encontra em tempos de crise fiscal e renuncia um montante significativo, torna-se relevante verificar se os Estados brasileiros têm promovido a devida transparência quanto aos valores de renúncias de receitas públicas concedidas e compreender como o controle dessas renúncias está sendo realizado pelos Tribunais de Contas Estaduais. A expectativa é que uma atuação ativa dos Tribunais de Contas poderia colaborar para aperfeiçoar as decisões governamentais acerca de concessão de benefícios, bem como para melhor evidenciação de seus resultados.

Diante do contexto apresentado, esta pesquisa buscou responder a seguinte questão: *qual o nível de transparência da renúncia de receitas no âmbito dos Estados brasileiros e como tem sido efetuado o controle desses valores pelos Tribunais de Contas (TCs)?*

Assim, esta pesquisa teve como objetivo analisar o nível de transparência das renúncias de receitas públicas no âmbito dos Estados brasileiro e o controle exercido pelos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal sobre esses valores, mediante análise de adequação do Demonstrativo de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita constante da LDO e dos Pareceres Prévios e Relatórios Técnicos de Contas de Governo elaborados pelos Tribunais de Contas (TCs).

Além desta introdução, o estudo é estruturado em quatro Seções. Na Seção 2, são apresentados os aspectos conceituais e legais e sobre as competências e atuação dos TCs sobre o tema. A metodologia do estudo é apresentada na Seção 3. Na Seção 4, são apresentados os achados do estudo, explorando tanto da perspectiva do nível de aderência por parte dos Governos Estaduais como do controle efetuado pelos TCs. As conclusões são apresentadas na Seção 5, seguidas das referências utilizadas.

2.1 Renúncia de Receitas

A Lei de Responsabilidade Fiscal, no Capítulo III - Da Receita Pública, Seção II - Da Renúncia de Receita, trouxe no art. 14 um conceito para a renúncia, além de estipular requisitos para os entes federados concederem incentivos fiscais:

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.

Ressalta-se que a enumeração do parágrafo 1º é exemplificativa e, portanto, serve apenas como um indicativo para o intérprete (Nóbrega, 2018). Dessa forma, o conceito acaba sendo amplo, não pacífico e ocasionando dúvidas doutrinárias e operacionais (Bolzan & Bianchi, 2017).

Embora a LRF tenha trazido avanços quanto ao estabelecimento de critérios visando o equilíbrio público, nota-se que o art. 14 contempla somente a renúncia de receita tributária, restringindo seu foco aos benefícios relativos a impostos e taxas, sendo, talvez, uma das principais falhas do artigo, segundo Pureza (2006). Portanto, o dispositivo refere-se apenas a renúncias de receitas relativas a benefícios fiscais, não contemplando os de natureza financeira e creditícia (Henriques, 2009). Nesse ponto, vale destacar que, no âmbito federal, os benefícios financeiros e creditícios corresponderam a cerca de 23,75% da renúncia de receita projetada para o exercício de 2017, totalizando R\$ 84,3 bilhões (TCU, 2018), representando, portanto, valor material que não obrigatoriedade de ser demonstrado na LDO.

Azevedo e Cabello (2018) ao tratarem sobre gastos tributários afirmam que a literatura apresenta conceitos diversos para tal termo, utilizando, por vezes, diferentes expressões, tais como: benefício tributário, benefício fiscal, desoneração tributária, renúncia de receita. Diante dessa falta de definição para os diferentes termos, Bordin (2003) traz a seguinte sistematização:

a) **desoneração (fiscal ou tributária)**: é o conceito mais abrangente, incluindo a renúncia ou benefício, que implica necessariamente “perda de arrecadação” (podendo ser um alívio ou um incentivo) e os mecanismos de ajuste administrativo do tributo.

b) **renúncia ou benefício (fiscal ou tributário)**: implicam perda financeira, podendo ser considerados sinônimos, sendo um subconjunto da desoneração.

c) **alívio (fiscal ou tributário)**: é um subconjunto da renúncia ou do benefício e tem como característica aliviar a carga tributária ou mitigar situações adversas ou dificuldades especiais enfrentadas por determinados contribuintes (exemplo: isenção do IPVA para deficiente físico ou isenção do IR para aposentados com mais de 65 anos).

d) **incentivo (fiscal ou tributário)**: é outro subconjunto da renúncia ou do benefício e tem como característica o fato de ser um “indutor de comportamento” (exemplo: isenção de IR para a poupança visando

crescimento de determinado setor ou ramo econômico).
(Grifou-se)

Segundo a Receita Federal do Brasil (2018), as desonerações, em sentido amplo, possuem diversos fins, tais como:

- a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração; b) promover a equidade;
- c) corrigir desvios; d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; e) compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis; f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou, g) incentivar determinado setor da economia.

Mas apenas as descritas nas alíneas “d”, “e”, “f” e “g” são denominadas gastos tributários, tendo em vista que são alternativas de ações políticas de governo e visam à promoção do desenvolvimento econômico ou social (RFB, 2018). Dessa forma, a RFB conceitua gasto tributário da seguinte forma:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Os gastos tributários podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.

Tal conceituação tem sido alvo de críticas. Na visão de Henriques (2009), a RFB acrescenta critérios finalísticos, relacionados aos objetivos econômicos e sociais e ao caráter compensatório ou incentivador dos gastos tributários, o que seria incompatível com a definição da LRF, que não inclui esse elemento finalístico.

De acordo com Pellegrini (2016), o uso desse elemento é comum na experiência internacional com vistas a enfatizar a sua natureza de gasto. Apesar disso, sugere a substituição da expressão “objetivos econômicos e sociais”, por excluir gastos tributários que tenham outras finalidades, por outra mais genérica, sugerindo a seguinte expressão “objetivos alcançáveis por meio dos gastos diretos”. Além disso, o autor adverte que a utilização de critérios finalísticos não é de simples verificação e há o risco de se criar desonerações sem classificação. Cabe destacar, que a própria RFB (2018) afirma que não é uma tarefa elementar identificar desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário.

Por outro lado, o TCU (2013), com base na conceituação de Henriques (2009), utiliza como sinônimo os seguintes termos: benefício fiscal, benefício tributário e incentivo fiscal, que estão em uma dimensão jurídica e “implicam a existência de uma norma que altera o sistema tributário no sentido de diminuir o encargo cominado a parcela dos contribuintes”. E também trata como equivalentes: renúncia de receita, renúncia fiscal e gasto tributário, que constituem a dimensão financeira que “estima ou quantifica a perda intencional de arrecadação pelo poder público, cujos efeitos equivalem aos de um pagamento feito pelo Estado, e que decorrem da existência de benefícios fiscais instituídos previamente”.

A lógica relacionada a renúncia de receita, que até esclarece a utilização da nomenclatura gasto tributário, é que a instituição de um benefício fiscal ocasiona uma perda na arrecadação do Estado, criando-se um “gasto virtual”, pois em vez de recolher integralmente o tributo do contribuinte e efetuar uma transferência de recursos para ele na proporção do valor renunciado, situação que claramente configura uma despesa pública, há uma redução no valor a ser recolhido (Henriques, 2009).

que trata de Receita de Transação sem Contraprestação, define gastos tributários como “as disposições preferenciais da legislação tributária que fornecem benefícios fiscais a certos contribuintes e que não estão disponíveis a outros”.

Por outro lado, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Atricon (2016) definiu a renúncia de receita como o “montante de ingressos que o fisco deixa de receber ao outorgar um tratamento tributário diferenciado” e o incentivo fiscal como “instrumento de política pública viabilizado mediante renúncia de receita visando atingir objetivos sociais ou econômicos, reduzir desigualdades regionais, estimular segmentos econômicos e cadeias produtiva”.

Destaca-se que a Constituição Federal ao tratar sobre o tema, em seu art. 165 §6º, instituiu um demonstrativo regionalizado, o qual deve evidenciar o efeito decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Tal demonstrativo deve acompanhar o projeto de Lei Orçamentária. Segundo Henriques (2009), o demonstrativo deve evidenciar o valor estimado de gastos tributários para cada benefício fiscal, tendo em vista que a divulgação de um número fechado não contribui para a discussão política entre o uso desses benefícios e os gastos diretos.

Ressalta-se que a Emenda Constitucional nº 95, de 2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal ou o Teto dos Gastos Públicos, traz os seguintes dispositivos:

Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016)

Art. 114. A tramitação de proposição elencada no caput do art. 59 da Constituição Federal, ressalvada a referida no seu inciso V, quando acarretar aumento de despesa ou renúncia de receita, será suspensa por até vinte dias, a requerimento de um quinto dos membros da Casa, nos termos regimentais, para análise de sua compatibilidade com o Novo Regime Fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016)

Dessa forma, verifica-se que o art. 113 constitucionaliza regra prevista na LRF, mas que era descumprida reiteradamente no processo legislativo concreto. Assim, a cobrança dos cálculos quanto ao impacto orçamentário é dirigida ao Congresso Nacional, de forma que se não preenchido tal requisito, não há a possibilidade de o texto “ser editado ou tramitar validamente em qualquer das Casas Legislativas ou no Plenário do Congresso Nacional” (Silva & Bittencourt, 2017). Para os autores retrocitados, a inclusão deste dispositivo na Constituição Federal contribui para a efetiva observância da norma, já que o *enforcement* tende a ser assumido pelo Poder Judiciário.

Ademais, se encontra em tramitação no Congresso Nacional, o Projeto de Lei Complementar nº 487/2017, que visa alterar dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei nº 101/2000) estabelecendo a avaliação periódica dos impactos econômico-sociais para concessão e alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial do qual decorra renúncia de receita ou aumento de despesa. Em que pese ainda estar em tramitação, torna-se relevante destacar as justificativas do projeto, que retratam a realidade brasileira no que tange ao tema em estudo:

Entretanto, ainda temos muito o que avançar no que se refere à transparência e ao retorno social dessas medidas fiscais. Apesar de se tornarem cada vez mais onerosas em termos fiscais, há sólidos indícios de que a recorrência dessas políticas anticíclicas faz com que percam potência, isto é, vão se tornando cada vez menos eficazes ao longo do tempo.

[...]

Se, de um lado, não há uma avaliação sistemática que analise a efetividade, eficácia e eficiência das medidas de gasto tributário, financeiro e creditício em

acerca de ampliação ou redução de algum tipo de vantagem ou incentivo fiscal. [...]

O grande vulto de impostos e contribuições que o governo federal deixa de arrecadar ganha especial notoriedade neste momento de depressão econômica – a mais longa dos últimos 120 anos – e gravíssima crise fiscal nos três níveis federativos. O rombo fiscal de 2018 – déficit de R\$ 159 bilhões – e o volume das renúncias tributárias – R\$ 287 bilhões – nos dá a dimensão da nossa responsabilidade.

Para Somavilla e Lobato (2009) a concessão de benefícios tributários é uma política pública com finalidade de auxiliar o desenvolvimento de determinados segmentos econômicos, regiões e grupos de contribuintes. No entanto, segundo os autores, a partir da última década, houve um aumento exagerado dessas concessões, ocasionando um fenômeno conhecido como guerra fiscal.

Nesse sentido, é necessário conhecer o real montante dos incentivos concedidos, seus critérios e resultados, de forma a racionalizar a concessão desses benefícios (Nóbrega, 2018), haja vista que segundo Lima (2017), na prática, a renúncia fiscal pode contribuir para o surgimento de brechas que facilitam fraudes tributárias e dificultam e fragilizam a fiscalização e a arrecadação.

Correia Neto (2012), ao tratar sobre o conceito e o regime jurídico dos incentivos e das renúncias fiscais no ordenamento jurídico brasileiro, aponta a dificuldade de identificar e quantificar o montante das renúncias fiscais realizadas, destacando que em muitos casos não há qualquer avaliação dos resultados concretos que produzem. Nesse sentido, propõe que as leis que instituem incentivos fiscais, consideradas instrumentos de intervenção na realidade social, analisem três elementos: finalidade, regra e efeito externo. Pois, dessa maneira, uma análise pragmática de tais leis seria favorecida, possibilitando a discussão da eficácia material dos incentivos fiscais e a sua adequação em relação aos objetivos pretendidos.

Pellegrini (2018) ao elaborar nota técnica da Instituição Fiscal Independente do Senado, aponta que, do mesmo modo que a expansão do gasto direto, o controle dos gastos tributários é fundamental para o equilíbrio das contas públicas. Segundo o autor, é difícil se estimar as perdas de receita geradas pelos gastos tributários existentes e ainda mais é prever as perdas futuras ou mesmo do ano em curso, o que ocasiona um desafio para o alcance das metas fiscais.

Assim, a revisão da literatura demonstra que a conceituação de renúncia de receita trazida pela LRF é vaga e abrangente. Além disso, há diversas expressões que são utilizadas como sinônimo, o que acaba trazendo dificuldades, inclusive, quanto à operacionalização dessa hipótese conceitual. Ademais, é evidente que as renúncias impactam significativamente as finanças públicas e a literatura têm mostrado fragilidades na estimativa e apuração do valor efetivo desses gastos, o que destaca a importância da transparência dos montantes concedidos e o seu efetivo controle, especialmente, pelos Tribunais de Contas.

2.2 Controle Externo: Tribunais de Contas

Nos termos dos artigos 70 e 71 da Constituição Federal de 1988 – CF/88, compete ao Congresso Nacional, no exercício do controle externo, com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), a “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta”. Além disso, a aplicação das subvenções e renúncia de receitas são colocadas expressamente como objetos de fiscalização do controle externo (Correia Neto, 2012).

Atualmente, existem 33 TCs no Brasil: o Tribunal de Contas da União (TCU), 26 Tribunais de Contas dos Estados (TCE) e o Tribunal de Contas do Distrito Federal

Pará, dois Tribunais de Contas do Município (TCM) – Rio de Janeiro e São Paulo.

Os Tribunais de Contas (TCs) exercem funções fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa, de ouvidoria e até mesmo educativa (TCU, 2018). Segundo Meneses e Mapurunga (2016) a emissão do parecer prévio pode ser vista como uma das competências mais importantes das cortes de contas. As contas de governo são contas globais que abrangem análises relacionadas ao orçamento, aos limites e condições de gastos dispostos na LRF, as aplicações mínimas em educação e saúde, entre outros, e, dessa forma, “expressam os resultados da atuação governamental no exercício” (Furtado, 2007).

De acordo com Nazareth (2005), os TCs, historicamente, enfatizaram mais a fiscalização da despesa do que a fiscalização da receita. Em que pese tal enfoque, há um reconhecimento crescente acerca da importância de um maior controle da receita.

Especificamente quanto à renúncia de receita, a literatura aponta que o controle exercido pelos TCs tem sido incipiente (Azevedo & Cabello, 2018; Pureza, 2006). Portanto, diante desse contexto, tem-se que análise da renúncia de receita ainda mostra fragilidades, sendo necessário um foco maior em tal tema diante da sua materialidade, bem como aperfeiçoamento das análises e fiscalizações, tendo em vista que são mais difíceis de serem controlados do que programas de gastos diretos.

Ademais, Nóbrega (2018) afirma que os Poderes Executivos preferem realizar concessões de incentivos fiscais ao invés de investimentos diretos em razão desse primeiro apresentar fragilidades de controles, enquanto o segundo transita pelo orçamento, isto é, é considerado como despesa, submetendo-se a um controle mais transparente, sendo, dessa forma, menos interessante ao poder proponente.

Meneses e Mapurunga (2016) analisaram os temas tratados nos pareceres prévios das contas anuais do governador emitidos pelos tribunais de contas estaduais, referentes ao exercício de 2015. No que tange as renúncias concedidas, o assunto foi abordado nos TCs da Bahia, Mato Grosso, Paraná, Rio de Janeiro e Santa Catarina. Ressalva-se que, apesar de se ter 27 tribunais de contas estaduais, no momento da pesquisa apenas oito tinham divulgado os relatórios técnicos.

Ressalta-se que a Atricon, mediante a Resolução nº 6/2016, aprovou as Diretrizes de Controle Externo 3210/2016, relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”, pois apesar de sua relevância, foi verificado que a fiscalização não é prática consolidada no âmbito dos TCs. Dessa forma, a associação estabeleceu o escopo e pontos de controle para serem priorizados, no que couber, nas fiscalizações da receita e da renúncia de receita pública.

O Tribunal de Contas da União tem mostrado avanços quanto ao controle da matéria, destacando-se a criação de um Painel de Renúncias Tributárias Federais, com vistas ao fomento do controle social. Algumas decisões relevantes do órgão podem ser encontradas nos Acórdão 1.270/2018-TCU-Plenário, Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, Acórdão 809/2014-TCU-Plenário e Acórdão 793/2016-TCU-Plenário. Além disso, o assunto também é tratado no Relatórios sobre as Contas do Presidente da República. Dentre os problemas já identificados pelo órgão, cita os seguintes:

(...) falta de transparência quando da criação e concessão dos benefícios, ausência de informações sobre os beneficiários, complexidade que gera no sistema tributário, desigualdade de tratamento entre contribuintes, possível ineficiência e ineficácia, abertura de brechas para elisão e evasão, entre outros. Adiciona-se a isso o caráter permanente da maioria desses benefícios, que não se sujeitam anualmente ao crivo do Parlamento, como ocorre com as despesas orçamentárias. Portanto, quando há uma carência de recursos para consecução das políticas públicas e, até mesmo, para o regular funcionamento da máquina

governamental escolhidas. (TCU, 2018)

Dessa forma, diante da competência dos TCs, tem-se que a sua efetiva atuação pode contribuir para o aperfeiçoamento da transparência e controle das renúncias de receita, e, consequentemente, para o atendimento eficaz das políticas públicas relacionadas e o equilíbrio das contas públicas.

3 METODOLOGIA

De acordo com a tipologia, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, tendo em vista que objetiva expor características determinado fenômeno (Vergara, 1997). Isto é, tem a finalidade de identificar a transparência das renúncias de receita, a partir da análise de adequação do demonstrativo, como está sendo exercido o controle dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal sobre as renúncias de receita. Segundo Prodanov e Freitas (2009) esse tipo de pesquisa, juntamente com as exploratórias, são as habitualmente realizadas pelos pesquisadores preocupados com a atuação prática.

Quanto à abordagem, foi feita uma pesquisa qualitativa, tendo em vista que em estudos descritivos, esta abordagem é possivelmente a mais indicada, de acordo com Godoy (1995).

Quanto aos procedimentos técnicos, foi realizada pesquisa bibliográfica, elaborada a partir da revisão da literatura, bem como pesquisa documental. Enquanto a primeira envolve a utilização de materiais já elaborados e analisados, a segunda recorre a fontes diversas de dados, sem tratamento analítico, possibilitando uma reelaboração de acordo com os objetivos da pesquisa (Gil, 2002).

Assim, para responder à pergunta de pesquisa, foi realizada, durante os meses de dezembro de 2018 a fevereiro de 2019, a coleta de dados via internet. Primeiramente, foi feita uma busca dos relatórios técnicos de contas de governo e dos pareceres prévios nos portais dos TCs, seguido de busca das LDOs no portal de transparência de cada Estado. A pesquisa teve como período de análise as contas realizadas de 2015 a 2017, em razão das contas de 2018 serem elaboradas em 2019.

Cabe destacar que não foram identificados os relatórios e pareceres em diversos portais dos TCs. Dessa forma, foi enviado e-mail para os TCs e/ou foi feito pedido de informação na Ouvidoria dos respectivos órgãos. No entanto, nem todos responderam ou encaminharam as informações solicitadas. Ademais, nas consultas realizadas, verificou-se que nem todos os processos de contas de governo do período analisado tinham sido concluídos. Dessa forma, foram excluídos da análise os seguintes Estados: Acre, Alagoas, Amapá, Maranhão, Minas Gerais, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Piauí, Roraima e Sergipe. Portanto, para a análise quanto ao controle efetuado pelas Cortes de Contas, a amostra foi composta de 14 TCs, representando 51,85% da população.

Nos documentos dos Tribunais de Contas buscou-se identificar se havia no relatório um tópico específico para tratar sobre o tema e, em caso negativo, buscou-se qualquer referência à renúncia de receita no relatório; se foram feitas ressalvas, recomendações ou determinações sobre o tema; se houve menção ao valor efetivamente renunciado no ano e sua contabilização.

Quanto à LDO, analisou-se a transparência de todos os Estados. Buscou-se identificar se no Demonstrativo de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita do Anexo de Metas Fiscais foram apresentadas as medidas de compensação, se os tributos para os quais foram previstas renúncias de receita foram identificados, por modalidade de renúncia (anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, etc.) e setores/programas/beneficiários a serem favorecidos, conforme previsão do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF da Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Como

demonstrativo constante da LDO, sendo possível ampliar o escopo para verificar informações adicionais publicadas em outros portais governamentais.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 Adequação do Demonstrativo de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita

Ao se analisar o Demonstrativo de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, que acompanha a LDO, verificou-se que os Estados do Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul e Sergipe não divulgaram a estimativa de renúncia de receita.

Destaca-se que esses resultados se mostram similares ao levantamento realizado por Afonso et al. (2014), que evidenciou que 5 dos 27 Estados brasileiros (Ceará, Mato Grosso do Sul, Paraná, Rio Grande do Sul e Sergipe) não apresentaram previsão da renúncia de receita nas LDOs de 2012 a 2014. Segundo os autores retrocitados, esses Estados estão entre os que têm sido mais agressivos na oferta de incentivos fiscais nos últimos anos. O Ceará passou a divulgar tais informações em 2015 e o Paraná em 2017. Ademais, também não se identificou a divulgação do demonstrativo na LDO de 2015 do Estado do Rio Grande do Norte.

Nas LDOs de 2015 a 2017, no Demonstrativo de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita de Mato Grosso do Sul, o campo “observação” é similar, esclarecendo que não constam as renúncias de receita:

- 1) anteriores à promulgação da Lei Complementar Federal nº 101/2000;
- 2) decorrentes de incentivos fiscais pretéritos, compensados em período anterior ao de referência (2015-2017);
- 3) provenientes de legislação de âmbito nacional.

Em Sergipe, as LDOs apresentam uma nota de que não há previsão de renúncia de receita para o exercício. Já no Rio Grande do Sul, as LDOs analisadas possuem texto idêntico, informando que “pretende-se reavaliar a efetividade das renúncias fiscais, buscando a redução relativa do patamar atual de renúncias de receitas”.

Ademais, observou-se que a forma de apresentação de Demonstrativo de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita prevista no MDF ainda não está sendo observada por todos os Estados e mesmo aqueles que adotam a forma definida no manual nem sempre apresentam as informações de acordo com as instruções de preenchimento, apresentando informações genéricas quanto os setores/programas/beneficiários, não apresentando ou apresentando medidas de compensação não permitidas pela LRF. Nas LDOs analisadas, verificou-se que os seguintes Estados divulgaram o demonstrativo em conformidade com o que dispõe o MDF/STN: Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Espírito Santo, Pará, Paraná (apenas em 2017), Rio Grande do Norte (2016 e 2017) e Roraima.

Quanto o Estado de Alagoas, verificou-se que o demonstrativo não apresentou a renúncia fiscal por programa/setor/beneficiário, adotando a nomenclatura “segmento”, que apresentou uma mistura entre programas, setores e impostos.

Já o Ceará, nas LDOs de 2015 e 2016, apresentou apenas a projeção do ano, ou seja, não demonstrou a estimativa para os dois exercícios seguintes. Em 2017 passou a divulgar a projeção, em conformidade com a legislação. No entanto, apresentou informação genérica de setores, segregando apenas em indústria e comércio.

No DF, apesar de as LDOs informarem cada tributo e modalidade em quadros indicando a capitulação legal e a projeção, não informam setores/programas/beneficiários nos moldes do demonstrativo definido pela STN. Ressalta-se que há a publicação de dois arquivos referentes ao anexo: um contendo considerações e “outros anexos - detalhamento das projeções dos benefícios tributários, por tributo e modalidade”.

“crédito outorgado”. Em 2016 e 2017 passou-se a seguir o modelo do demonstrativo definido no MDF apenas formalmente, já que o setor/programa/beneficiário foi informado de maneira genérica e não segregada (Comércio/Indústria/Serviços), além de não ter indicado as medidas de compensação.

No Maranhão, nas LDOs de 2015 e 2016 foram apresentados dois demonstrativos, um que consta apenas o Simples Maranhão e outro com o ICMS e IPVA. Além disso, não constam informações das medidas de compensação nem setor/programa/beneficiário. Em 2017, o Estado deixa de apresentar o demonstrativo que consta apenas o Simples Maranhão. Assim, o demonstrativo de estimativa e compensação da renúncia de receita informou apenas tributo e modalidade, faltando informações do setor/programa/beneficiário e medidas de compensação.

A LDO do Mato Grosso, não destacou a modalidade da renúncia. Embora não esteja no padrão STN, afirmou que “não se fazem necessárias medidas de compensação” tendo em vista o atendimento do art. 14, I, da LRF. O demonstrativo apresentou a renúncia de ICMS por Secretaria e Programa, indicando também o segmento. Em 2017, a renúncia de ICMS passou a ser detalhada por Secretaria, Programa e Regiões de Planejamento.

Na Paraíba, o demonstrativo da LDO de 2015 apresentou a renúncia de “impostos” por região, sem detalhar quais e as modalidades, nem os setores/programas/beneficiários. Em 2016 e 2017, passou a detalhar os tributos, mas sem informar, ainda, as modalidades e os setores/programas/beneficiários.

Nas LDOs de Pernambuco foram apresentadas informações genéricas, informando apenas “incentivos fiscais” e sua projeção para o exercício e os dois seguintes. Ademais, não foram informadas as medidas de compensação, pois consta nas LDOs apenas explicação da exigência de compensação.

O Piauí apesar de seguir o modelo do demonstrativo do MDF, apresentou as modalidades de forma agregada e na coluna de setores/programas/beneficiários constam informações genéricas, tais como: “contribuintes diversos”.

O Estado do Rio de Janeiro também não apresentou adequação ao demonstrativo definido no MDF. As renúncias foram divulgadas por grupo (creditícia, financeira e tributária) e foram estimadas as receitas e renúncias de ICMS.

No Estado de Roraima, em 2015, há apenas uma linha, apresentando como tributo “benefícios fiscais”, como modalidade “ICMS” e como setores/programas/beneficiários a informação genérica “Indústrias, comércios e serviços”. Em 2016 e 2017, apesar de seguir o modelo do demonstrativo do MDF, há modalidades que foram apresentadas de forma agregada, como por exemplo: “Isenções e Redução de base de cálculos”. Ademais, na coluna de setores/programas/beneficiários a informação também é genérica, haja vista que constou “Indústrias, comércios e serviços” para todas as modalidades.

Em Santa Catarina, nas LDOs de 2015 e 2016, a previsão da renúncia foi apenas para o ano de referência da LDO, não constando a projeção para os dois exercícios seguintes. Além disso, não informou a modalidade da renúncia por tributo (anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, etc), nem os setores/programas/beneficiários a serem favorecidos. Em 2017, continuou a realizar a previsão da renúncia apenas para o ano de referência e passou a segregar as modalidades de benefícios, mas não por tributo.

No Estado de São Paulo, foram apresentados quadros separados para ICMS e IPVA, não segregando por modalidade, nem indicando as medidas de compensação.

Por fim, o Estado de Tocantins seguiu o modelo do MDF, mas não realizou a segregação das modalidades de tributos, tendo em vista que são apresentadas informações conjuntas, tais como: “Isenção/Redução de BC” e Redução de BC/Suspensão de Alíquota”. Ademais, não foram informadas as medidas de compensação na LDO de 2017.

estimativa da receita da LOA é apontada por vários Estados (Amapá, Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso, Pará, Paraíba em 2015 e 2016, Paraná, em 2017) como medida de compensação, mas as LDOs não fornecem informações adicionais que permitem inferir se de fato tais valores foram considerados. Portanto, sugere-se que tal medida de compensação deve ser objeto de controle para que, de fato, não haja comprometimento do equilíbrio das contas públicas nem afetação das metas de resultados fiscais. Destaca-se que o DF apresenta um quadro consolidado com as seguintes informações, por tributo: Receita para PLOA, Renúncia, e Receita Bruta, indicando a desconsideração da renúncia na projeção da receita.

Assim, após análise das LDOs, constatou-se que ainda no ano de 2017 havia sete Estados (Alagoas, Goiás, Maranhão, Paraíba, Rio de Janeiro, São Paulo, Tocantins) não informaram as medidas de compensação na LDO, além de três Estados (Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul, Sergipe) que não divulgaram a estimativa de renúncia de receita.

Ressalva-se, ainda, que, de maneira geral, há baixo grau de detalhamento sobre a metodologia adotada para a previsão das renúncias de receita. A ausência de metodologia prejudica a efetiva comparabilidade dos valores ao longo dos anos até nos próprios Estados, como é o caso do Estado de Alagoas, que na LDO/2017 aponta que “por não haver metodologia de aferição da renúncia fiscal definida, nos últimos anos os dados foram calculados de formas diferentes”. Como consequência, tem-se que nesses casos os demonstrativos não suprem as necessidades informacionais para tomada de decisão. Ainda, algumas medidas de compensação apresentadas não demonstram estar de acordo com o que prevê a LRF, que prevê que a compensação deve ser decorrente “do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”. Por exemplo, o Estado de Rio Grande do Norte inclui como medida o “crescimento da atividade” e “geração de emprego e renda”.

Portanto, em análise ao demonstrativo da LDO, pode-se concluir que a maioria dos Estados não divulga as informações em conformidade com o previsto no MDF. Além disso, observou-se falta de clareza quanto aos critérios utilizados quanto ao reconhecimento de benefícios que incorrem em renúncia de receita e pouco detalhamento quanto à metodologia de apuração dos valores estimados, prejudicam a comparabilidade das informações de renúncia prestadas entre os Estados. Dessa forma, além do não efetivo cumprimento dos preceitos legais, não há uma adequação da transparência fiscal no que tange às renúncias de receita.

4.2 Controle realizado pelos Tribunais de Contas

A tabela a seguir apresenta a análise realizada dos relatórios técnicos e pareceres prévios elaborados pelos TCs:

Quadro 1 Análise do controle da renúncia de receita realizada pelos Tribunais de Contas.

UF	Controle Realizado pelos TCs
AM	<p>O tema de renúncia foi tratado nos três relatórios técnicos analisados. Cabe destacar a peculiaridade do Estado de Amazonas quanto a política de incentivos, tendo em vista a criação da Zona Franca de Manaus (ZFM), que, conforme Decreto-Lei nº 288/67, teve como objetivo a criação “no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.”</p> <p>Nos relatórios não se aborda com profundidade o tema, de forma a informar detalhes sobre o controle realizado, isto é, se houve a contabilização das renúncias, se foram realizadas fiscalizações, etc. Também não houve análise da LDO e da LOA, nos aspectos que se referem à renúncia de receita. Destaca-se que nas LDOs, de 2015 a 2017, constou como medida de compensação apenas “Financeira/Social”. Embora o relator tenha destacado a necessidade de</p>

	foi objeto de ressalva ou recomendação no Parecer Prévio. Portanto, apesar de o TCE/AM ter tópico específico para abordar o tema, informa apenas dados das empresas beneficiárias e os valores das renúncias realizadas, sem análises adicionais. Diante do exposto e considerando que o Estado do Amazonas é o Estado que renuncia o maior percentual de suas receitas tributárias e de ICMS arrecadadas, o controle efetuado pelo TC mostra-se incipiente.
BA	Ao analisar os relatórios técnicos do TCE/BA, conclui-se que a renúncia de receita tem sido objeto de controle pelo TCE/BA, que tem abordado assuntos relacionados custo-benefício das renúncias, ressaltando as deficiências nos controles efetuados pelo Estado quanto ao cumprimento das obrigações assumidas, nos protocolos de intenções, pelas empresas beneficiadas. Verificou-se, ainda, um aumento das recomendações relacionadas ao tema no exercício de 2017, ano em que também foi realizada auditoria relacionada ao tema. Destaca-se que o relatório apresenta os valores realizados de renúncia de receita, no entanto, não apresenta informações acerca contabilização desses valores.
CE	Em que pese à renúncia de receita não possuir um tópico específico nos relatórios técnicos de contas de governo do TCE/CE, o tema foi analisado nos três anos no capítulo de Planejamento e Execução Orçamentária. Foi analisado o cumprimento dos requisitos da LRF para a realização de renúncia de receita, sob a ótica de medidas de compensação plausíveis, e apontada a necessidade de elaboração do Orçamento Geral do Estado conforme exigências dispostas no art. 165, § 6º, da CF/88; no art. 5º, § 1º, da LRF; e no art. 2º, §§1º, I e III e 2º, I da Lei nº 4.320/64. Em 2017, as recomendações avançaram para questões relacionadas à avaliação do retorno obtido com as políticas de incentivos fiscais. Portanto, pode-se observar que o TCE/CE tem atuado no controle da renúncia, tendo o tema sido alvo de mais recomendações ao longo do período, indicando a preocupação crescente com o tema.
DF	Em análise aos relatórios técnicos de contas de governo do TCDF, nos três anos analisados, houve um tópico específico para tratar sobre a renúncia de receita, sendo, inclusive, abordados, separadamente, os benefícios tributários, creditícios e financeiros. No relatório do TCDF, o relatório encaminhado pela Controladoria-Geral do DF é citado várias vezes, indicando que o controle interno tem sido atuante na fiscalização das renúncias de receita. Quanto à contabilização, em todos os anos foi informado que não constam registros contábeis relacionados às renúncias de receitas ocorridas. Em todos os anos o TCDF realizou mesmas ressalvas quanto à “ausência de metodologia para avaliar o custo/benefício das renúncias de receita e de outros incentivos fiscais”, com a determinação de providenciar solução para a ressalva. Portanto, conclui-se que o TCDF tem atuado no controle da renúncia de receita e o controle interno tem realizado as devidas fiscalizações. No entanto, a avaliação do custo/benefício das renúncias ainda não tem sido realizada, descumprindo mandamento da Lei Orgânica do Distrito Federal. Ressalta-se que é um dos poucos tribunais que apresentam a segregação da renúncia em tributária e creditícia.
ES	Embora os relatórios não apresentem tópico específico para tratar a renúncia de receita, o tema foi abordado nos relatórios técnicos das Contas do Governador do Estado do Espírito Santo de 2015 a 2017. No entanto, verificou-se que o TCE/ES não abordou nas contas do governador aspectos relevantes sobre a renúncia de receita, restringindo-se a delinear aspectos relacionados ao cumprimento de informações qualitativas do anexo da LDO. Frisa-se que não se apresentou valores (estimados nem efetivos), nem informações acerca da contabilização da renúncia de receita, indicando um controle incipiente acerca da matéria. Quanto aos pontos de controle, relacionados à estimativa de impacto orçamentário-financeiro, eficácia da concessão ou ampliação do incentivo, avaliação da concessão mediante legislação específica e resultados, esses não foram detalhados no relatório.
GO	Constatou-se que nos três anos a renúncia de receita foi apontada nos Pareceres Prévios emitidos pelo TCE/GO, sendo que em 2017 houve um aumento da ênfase no tema, que passou também a ser objeto de determinações. Destaca-se que foi apontada a ausência do demonstrativo regionalizado do efeito da renúncia de receita e da indicação das medidas de compensação nos demonstrativos das LDOs. Portanto, o TCE/GO tem efetuado controle acerca da renúncia de receita no período analisado. No entanto, o tema passou a ser enfatizado pelo TCE/GO nas contas de 2016, com um aprofundamento da abordagem, em decorrência da realização de fiscalização.
MT	Nas contas referentes a 2015, o relatório destacou que, apesar da relevância do tema, não havia informações detalhadas acerca das renúncias realizadas nos Relatórios Circunstanciado sobre as Contas e do Contador, bem como no Parecer do Controle Interno. Em 2016 e 2017, o TCE/MT verificou o Poder Executivo reestimou, para mais, os valores previstos na LOA e na LDO, afrontando entendimento da Corte de Contas. Dessa forma, verificou-se que o TCE-MT tem

	mas também operacionais, apontando a necessidade de mais informações nos relatórios encaminhados à Corte de Contas, indicando uma atuação incipiente do controle interno. Ressalta-se que o Estado tem efetuado a contabilização das renúncias de receita.
MS	As LDOs de 2015 a 2017 informam que não há renúncias de receita, no entanto, são realizadas ressalvas quanto à desconsideração de renúncia anteriores a promulgação da LRF, de incentivos fiscais compensados em períodos anteriores ao de referência da respectiva LDO e provenientes de legislação de âmbito nacional. Em análise aos relatórios técnicos de contas anuais do período, verificou-se que o tema não foi abordado em tópico específico.
PA	Embora o controle do Estado nos dois primeiros anos analisados tenha sido mais relacionado a aspectos de conformidade dos demonstrativos, verificou-se uma reposta do Estado quanto às recomendações realizadas pela Corte de Contas. Em 2017, o tema foi tratado de maneira mais profunda, de forma a questionar metodologias e comprovações acerca dos cumprimentos declarados nas leis orçamentárias.
PR	O Estado do Paraná passou a incluir o Demonstrativo de Estimativa e Compensação de Renúncia de Receita apenas na LDO referente ao exercício de 2017. A ausência desse demonstrativo foi tratada nas Contas de Governo de 2015 e 2016, que frisaram a falta de transparência do Estado do Paraná ao não demonstrar a adequação de sua política de renúncia fiscal. No período analisado houve uma atuação da Corte de Contas quanto ao tema, que tem possibilitado melhorias quanto à transparência e aperfeiçoamento da estimativa das renúncias. No entanto, a contabilização e dados acerca da renúncia efetiva ainda não tem sido abordados.
RJ	O assunto foi objeto de determinação nos Pareceres Prévios dos três anos, quanto ao aspecto de conformidade ao MDF e à comprovação do atendimento da LRF. Nos relatórios verificou-se que houve a realização de fiscalizações relacionadas à renúncia de receita. Portanto, conclui-se que o TCE/RJ tem atuado no controle da renúncia de receita, abordando aspectos relevantes no que tange a apuração efetiva dos valores renunciados. No entanto, conforme apontado pela própria Corte de Contas, o Estado não possui mecanismos confiáveis de aferição e controle de benefícios, evidenciando que a evolução do Estado na matéria não tem sido satisfatória. Destaca-se que a literatura aponta que a atuação do TCE/RJ tem enfatizado a fiscalização dos benefícios fiscais há mais tempo, tendo sido instituída, em 2003, a Subsecretaria de Auditoria e Controle da Gestão e da Receita (SSR) para fins de atendimento de recomendações Parlamentar de Inquérito (CPI), instaurada pela Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro a fim de apurar denúncias de corrupção na Secretaria Estadual de Fazenda (NAZARETH, 2005). O seguinte trecho do relatório técnico de Contas de Governo do TCE/RJ, referente ao exercício de 2017, destaca a necessidade de analisar os resultados obtidos mediante renúncias de receitas, tendo em vista que muitas vezes “o objetivo declarado é a atração de sociedades empresárias para atuarem em ramos específicos da economia, discurso justificável em regiões com menores vantagens comparativas, porém questionável na maioria dos casos”.
SC	O TCE/SC tem atuado ativamente quanto ao tema, no período analisado, buscando incentivar o aprimoramento dos mecanismos de controle da renúncia de receita. No entanto, apesar de ser um dos Estados que mais estima renúncia, conforme levantamento realizado, o Estado de Santa Catarina apresenta deficiências no controle, avaliação e divulgação da totalidade dos benefícios fiscais sob a forma de renúncias. O Balanço Geral do Estado (BGE) apresentou como renúncia fiscal apenas cerca de 6% dos valores estimados na LDO, em virtude de ser o valor passível de mensuração confiável.
SP	Apesar de a LDO de São Paulo prever o maior montante de renúncia de receita entre os Estados, não se verificava uma fiscalização por parte do TCE/SP, que passou a tratar sobre o tema nas contas de governo somente em 2017. No entanto, a partir da fiscalização realizada, a renúncia foi destacada, sendo objeto de duas determinações e seis recomendações nas contas de governo referente ao exercício.
TO	De acordo com o relatório técnico de 2015 “as fragilidades na gestão das renúncias de receitas e dos demais gastos tributários restam evidenciadas desde 2010”. A primeira auditoria na receita (processo e-contas 12421/2011) já apontou uma séria de irregularidades relacionadas aos gastos tributários, que continuaram ocorrendo. Destaca-se que a falta de contabilização da renúncia de receita foi objeto de ressalva em todos os pareceres prévios analisados. Com base nas informações dos relatórios, conclui-se que o TCE/TO tem atuado no controle acerca das renúncias. No entanto, considerando a recorrência das irregularidades apontadas e fragilidades identificadas, verifica-se um baixo atendimento do Estado às recomendações realizadas pela Corte de Contas.

Fonte: Elaboração própria.

a 2017 informam que não há renúncias de receita, os demais TCs abordaram o tema. Além disso, observou-se que, de maneira geral, houve um aumento no enfoque às renúncias de receita, sendo identificado que na maior parte dos relatórios analisados houve aprofundamento das análises da renúncia e aumento dos apontamentos nos Pareceres Prévios. Destaca-se que, em 2016, a Atricon aprovou as Diretrizes de Controle Externo 3210/2016, a partir de identificação da necessidade de fomentar e priorizar a fiscalização da receita pública e da renúncia de receita no âmbito dos TCs, sendo possivelmente um dos motivos que explicam o aumento do enfoque nas contas de governo referente ao exercício de 2017.

Quanto ao Parecer Prévio, não se identificou recomendações/determinações ou ressalvas nos pareceres emitidos pelos TCE/AM e TCE/ES. Ressalta-se que o Estado de Amazonas é que o mais renuncia receita em percentuais de sua receita arrecadada de ICMS e tributária, porém, o relatório de contas de governo não apresenta análises detalhadas acerca do tema, não abordando os demonstrativos da LDO e da LOA que se referem à renúncia de receita, nem apresentando informações acerca da contabilização e da realização de fiscalizações.

Apenas cinco TCs apresentaram nos relatórios técnicos os valores efetivos de renúncia de receita: TCE/AM, TCE/BA, TCDF, TCE/MT e TCE/RJ. Embora o TCE/SC aponte que cerca de 6% do valor estimado de renúncia de receita é contabilizado pela Secretaria de Estado da Fazenda, indicando um valor efetivo, devido ao montante ser ínfimo em relação ao estimado nas LDOs, desconsiderou-se tal apuração.

Ademais, cabe destacar a contabilização da renúncia não é tratada em todos os relatórios e apenas Santa Catarina (de forma parcial), Goiás (a partir de 2017) e Mato Grosso demonstram efetuar os registros contábeis das renúncias. O TCDF, TCE/SP e TCE/TO abordam a questão da contabilização, informando que o Estado não a realiza.

Também merece destaque o caso de São Paulo, que é o Estado que prevê o maior montante de renúncia de receita. Apenas nas contas de governo referente ao exercício de 2017 é que a renúncia de receita passou a ser destacada no relatório. As fiscalizações realizadas apontaram uma série de fragilidades quanto à concessão e ampliação dos benefícios fiscais, a estimação, a mensuração da fruição dos benefícios concedidos, ao controle e avaliação das renúncias.

De forma geral, verificou-se que o controle tem focado na análise da adequação do Demonstrativo da Compensação da Renúncia de Receita, da LDO, porém, nem todos abordaram a questão do demonstrativo regionalizado do efeito da renúncia, que deve acompanhar o projeto de lei orçamentária, para fins de cumprimento ao previsto no art. 165, § 6º da Constituição Federal (1988).

Quanto às medidas de compensação, identificou-se uma dificuldade de realização de um controle efetivo quanto à devida compensação, sendo tal fragilidade apontada por alguns TCs.

Ademais, em análise ao controle realizado pelos TCs, verificou-se que há pouca menção ao controle interno no que tange às renúncias, a maioria apenas replica o art. 70 da CF/88. Destaca-se o controle interno do DF, que elabora e encaminha relatório específico sobre renúncia de receita ao TCDF. Embora o TCE/ES apresente diversas informações relacionadas à renúncia que devem ser encaminhadas pelo controle interno, o relatório não apresenta detalhes sobre eventual análise realizada.

Cabe, ainda, destacar a atuação do TCE/RJ e TCE/TO quanto ao controle das renúncias. O primeiro realiza fiscalizações desde 2005 e o segundo aponta as fragilidades na gestão das renúncias de receitas e dos demais gastos tributários desde 2010. Embora os TCs tenham atuado há mais tempo no tema, observou-se reincidência das

indicando que mesmo com o controle, a evolução dos Estados no que tange à renúncia de receita tem ocorrido de maneira lenta.

Ressalta-se, ainda, que o TCDF é um dos poucos TCs que apresentam a segregação da renúncia em tributária e creditícia. A renúncia creditícia também é mencionada no relatório do TCE/RJ. Quanto à renúncia financeira, considerando as informações apresentadas nos relatórios de contas de governo, não tem sido apurada pelos Estados e poucos TCs fazem menção a esse tipo de renúncia.

5 CONCLUSÃO

Os achados do estudo mostram que a falta de unicidade do conceito de renúncia de receita é um fator que prejudica avanços relacionados ao tema, tendo em vista que não há consenso doutrinário e órgãos/entidades tem adotados seus próprios conceitos. Tal cenário não só prejudica a efetiva comparabilidade dos valores demonstrados pelos Estados como renúncia, como também dificulta a realização de um controle efetivo.

Quanto à transparência, verificou-se que os Estados ainda não demonstram o cumprimento dos requisitos legais mínimos quanto às medidas de compensação e apresentação das informações das renúncias na forma prevista no MDF/STN, indicando que mesmo após mais de 15 anos da LRF seus mandamentos não são integralmente cumpridos, no que tange a renúncia de receita, prejudicando a transparência e possivelmente impactando negativamente o equilíbrio das contas públicas.

Quanto ao controle por parte dos TCs, embora se observe um aumento no enfoque do tema, não foram identificados nos documentos exarados pelos TCs informações sobre os resultados concretos obtidos com as renúncias, de maneira que não ficou evidenciado o real efeito fiscal do gasto tributário nos Estados. Assim, os documentos analisados revelam que controle realizado enfatiza aspectos formais, haja vista a ausência de evidências de um controle quanto à efetividade da política de renúncia realizada pelos Estados.

Com base nos relatórios analisados, pode-se observar que na maior parte dos Estados não houve sequer a mensuração dessas renúncias, haja vista que os documentos tratam somente dos valores estimados e não mencionam os valores executados. Conforme observado, dos 14 TCs analisados, apenas cinco apuraram o valor efetivo. Nesse sentido, destaca-se que a importância de se os TCs tratarem sobre os aspectos relacionados à contabilização para fins de transparência da renúncia e apuração do valor efetivo.

Ademais, verificou-se que não há uma análise, de fato, sobre a adoção dos critérios previstos no art. 14 quanto à consideração da renúncia na estimativa de receita da LOA e não afetação das metas de resultados fiscais previstas na LDO, ou implementação das demais medidas de compensação.

Portanto, conclui-se que o controle pelos TCs estaduais sobre o tema ainda carece de maior substância e efetividade. Tais resultados corroboram os achados anteriores apontados pela literatura no que tange ao baixo grau de controle e de transparência das renúncias de receita. A ausência de um controle efetivo contraria os preceitos da LRF relacionados à ação planejada e transparente, capaz de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Diante do exposto, verifica-se a necessidade de aperfeiçoamento quanto ao controle realizado pelos Tribunais de Contas, de forma que possa ser apurado confiavelmente os valores realizados com renúncias de receita, ser avaliada a eficiência desses gastos realizados de forma indireta, de forma a se concluir sobre a efetividade das políticas de concessão de benefícios fiscais, isto é, se os objetivos e resultados almejados estão sendo estão concretizados. Ademais, os Estados devem aperfeiçoar a divulgação de

efeitos.

Nesse sentido, sugere-se que pesquisas futuras ampliem o escopo de itens considerados para fins de aferição da transparência das renúncias, verifiquem diretamente com os Tribunais de Contas e os gestores estaduais como a renúncia de receita e seu controle tem sido realizados, abordando aspectos como o processo de instituição das renúncias tributárias no Estado, as metodologias adotadas para a estimativa e apuração dos valores da renúncia de receita, bem como para a aferição do custo e benefício das mesmas, para que seja possível avançar nas discussões relacionadas aos resultados e eficiência das renúncias de receita.

REFERÊNCIAS

Afonso, J. R. R., Silveira, R. F., Carvalho, C. M. S., Klintowitz, D., & de Azevedo, F. (2014). *A renúncia tributária do ICMS no Brasil*. Washington: BID.

Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil [Atricon]. (2016). *Resolução Atricon nº 6/2016*. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016, relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”. Disponível em: <<http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-renuncia-de-receita.pdf>>. Acesso em: 18 dez. 2018.

Azevedo, R. R. D., & Cabello, O. G. (2018). Controle e Transparência Sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros e Sua Relação Com as Transferências Intergovernamentais. *Congresso USP de Contabilidade*, São Paulo, Brasil.

Bolzan, G., & Bianchi, M. (2017). Renúncia de Receitas: Estudo dos Impactos Financeiros no Estado do Rio Grande do Sul no Período de 2003 a 2014. *Revista de Administração e Contabilidade-RAC (CNEC)*, 16(31), 48-70.

Bordin, L. C. V. (2003). ICMS gastos tributários e receita potencial. *Brasília: ESAF*.

Conselho Federal de Contabilidade [CFC]. (2016). *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 01: Receita sem contraprestação*. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP01.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2019.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 06 nov. 2018.

Correia Neto; C. B. (2012). *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2016. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.

Lei nº 12.465/2011 (2011). Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm>. Acesso em: 18 dez. 2018.

para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 06 nov. 2018.

Furtado, J. D. R. C. (2007). Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. *Revista do TCU*, 109, 61-89.

Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo, v. 5, n. 61, p. 16-17.

Godoy, A. S. (1995). Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63.

Henriques, E. F. (2009). O Gasto Tributário no Direito Brasileiro. *Finanças Públicas – XIV Prêmio Tesouro Nacional*. Brasília: STN, 5-63.

Lima, A. N. (2017). *Renúncias fiscais da União*. Estudo técnico, Consultoria legislativa. Brasília: CD, 1-32.

Martins, M. G. (2013). Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, 2, 51-69.

Meneses, A. F., & Mapurunga, P. V. R. (2016). Parecer Prévio das Contas Anuais do Governador: um Estudo na Evidenciação pelos Tribunais de Contas Estaduais. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 14(1), 108-125.

Nazareth, P. A. (2005). O controle externo da receita e dos benefícios fiscais: a experiência do TCE-RJ. *Revista de Controle e Administração*, 1(2), 146-169.

Nóbrega, M. (2018). Renúncia de receita; guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do Art. 14 da LRF. *Comissão Econômica para a América Latina – CEPAL*. Disponível em: <<https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobregal.pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2018.

Pellegrini, J. A. (2016). Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil. *Prêmio Tesouro Nacional*. Brasília: STN.

Pellegrini, J. A. (2018). Nota técnica nº 17: Gastos (benefícios) tributários. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018>>. Acesso em: 14 mar. 2019.

Prodanov, C. C.; & Freitas, E. C. (2009). *Metodologia do Trabalho Científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. Novo Hamburgo: Feevale.

Projeto de Lei Complementar nº 487/2018 (2018). Altera dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, estabelecendo a avaliação periódica dos impactos econômico-sociais para concessão e alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial do qual decorra renúncia de receita ou aumento de despesa, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=95C68E9>

me=PLP+487/2018>. Acesso em: 04 jan. 2019.

Pureza, M. E. M. (2006). Disciplinamento das renúncias de receitas federais - Inconsistências no controle dos gastos tributários. *Cadernos Aslegis*, 8(29), 41-74.

Receita Federal do Brasil [RFB]. (2018). *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2018*. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt>>. Acesso em: 06 jan. 2019.

Silva, J. D. R. P. D., & Bittencourt, F. M. R. (2017). *Uma interpretação para o teor dos dispositivos da Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal com limites para o gasto da União, e considerações sobre sua implementação*. Orçamento em Discussão, 34. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/529648>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

Somavilla, J. L., & Lobato, P. H. B. (2009). A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, 70(1), 64-77.

Tribunal de Contas da União [TCU]. (2013). *Relatório de Levantamento de Auditorias*. Auditoria Operacional com o objetivo de conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, para embasar a elaboração de matrizes de planejamento de futuras auditorias, bem como atualizar os procedimentos de análise das contas dos gestores e das diretrizes para elaboração do Relatório sobre as Contas do Governo da República. Recomendações. Monitoramento. Ciência. Processo nº TC 018.259/2013-8. Brasília, DF.

Vergara, S. C. (1997). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.