

Reflexão sobre as normas de finanças públicas: enfoque sobre concessão de benefícios por meio de renúncia de receitas públicas

Resumo

A sociedade brasileira convive com modificações no modelo de gestão do patrimônio público. Parte dessas modificações pode ser atribuída à edição da Lei Responsabilidade Fiscal (LRF), uma vez que criou regras rígidas para a renúncia de receita pública. Analisar as normas de finanças públicas que impõem limites e condições para atingir responsabilidade na gestão fiscal, em especial, no que se refere à concessão de benefícios por meio do instituto da renúncia de receita, tem grande relevância como uma contribuição social. O objetivo deste estudo consiste em prover uma reflexão sobre doutrina e jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Estado de Minas Gerais, que estabelecem condições restritivas para a renúncia de receitas públicas. A pesquisa caracteriza-se como exploratória e utiliza como fontes documentais legislação, doutrina e jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, a fim de subsidiar apontamentos inferenciais sobre a temática. Os resultados do estudo indicam alguns avanços em relação à renúncia de receita no Brasil: 1) a LRF representa o primeiro avanço ao impor restrições à concessão desse benefício; 2) a Secretaria do Tesouro Nacional criou a metodologia de dedução de receita, promovendo, com isso, uma maior evidenciação desses valores; 3) os Tribunais de Contas fiscalizam a obediência dos limites estabelecidos para renúncia de receitas.

Palavras-chave: Reflexão; Finanças públicas; Renúncia de Receitas.

Romualdo Douglas Colauto

Doutor em Engenharia de Produção (UFSC), Professor da Universidade Federal do Paraná (UFPR). **Contato:** Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, Jardim Botânico, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 30.460-070.

E-mail: rdcolauto@ufpr.br

Carla Márcia Botelho Ruas

Bacharel em Direito (UFMG), Especialista em Contabilidade Governamental (UFMG), Advogada Senior na Paulo Eduardo Mello Advogados Associados. **Contato:** Rua Santos Barreto, n. 58, 11º andar, Bairro de Lourdes, Belo Horizonte, MG, Brasil, CEP: 30170-070.

E-mail: carlambruas@gmail.com

Rita de Cássia Teixeira Pires

Bacharel em Administração de Empresas, Ciências Econômicas e Ciências Contábeis (UFMG), Especialista em Contabilidade Governamental (UFMG). **Contato:** Rua Camapuã, 585, Barroca, Belo Horizonte, MG, Brasil, CEP: 30430-450.

E-mail: rita@nupad.ufmg.br

Paulolino Pereira

Especialista na Área Pública (UFMG), Professor da universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). **Contato:** Av. Antônio Carlos, 6.627, Pampulha, Belo Horizonte, MG, Brasil, CEP: CEP:31270-900.

E-mail: paulolin@face.ufmg.br

1. Introdução

A Lei Complementar n.º 101/00, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi editada com o intuito de modificar a forma como historicamente se administrava o erário no Brasil, trazendo para a ordem jurídica os hodiernos princípios da transparência e responsabilidade da gestão fiscal. Essa legislação estabeleceu responsabilidade na gestão fiscal, pressupondo ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de: (1) metas de resultados entre receitas e despesas; (2) obediência a limites e condições para renúncia de receita; (3) geração de despesas com pessoal; (4) seguridade social e outras; (5) dívidas consolidada e mobiliária; e (6) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar. Assim, devem-se observar os limites e condições impostos à renúncia de receita, benefício concedido pelos administradores públicos com o intuito de incentivar as atividades econômico-sociais.

Leiria (2005) ressalta que o estabelecimento de normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal determina que o administrador público se depare com a necessidade imperativa de fazer uma administração planejada, ou seja, uma administração que tenha objetivos antevistos, com início, meio e fim, pois as normas relativas às finanças públicas estão vinculadas à responsabilidade fiscal.

A responsabilidade fiscal na gestão pública significa obedecer a normas e limites para administrar as finanças públicas, prestando contas sobre o quanto e como foram gastos os recursos oriundos dos impostos e demais tributos pagos pela sociedade. E mais, responsabilidade na gestão fiscal significa dizer que, caso não seja cumprido esse escopo de bem administrar o erário, o administrador público será responsabilizado por sua má gestão, submetendo-se às penalidades aplicáveis à espécie.

O equilíbrio das contas públicas exige administração planejada, controle eficiente e sistemático dos recursos orçamentários, com seu consequente acompanhamento e avaliação. De sorte que, assim não agindo, o administrador poderá ser chamado a responder no campo da responsabilidade fiscal em face de gestão temerária. Responsabilidade reveste a qualidade de ser responsável, portanto, a condição de responder por determinado evento sobre o qual incidem as regras das leis pertinentes (Martins & Nascimento, 2001).

O gestor público não pode se valer do instituto da renúncia de receita indistintamente, encobrindo interesses sob a justificativa de incentivar o desenvolvimento de determinado setor da economia. A título de exemplo, pode-se discutir a política fiscal utilizada recentemente pelo Governo Federal, diminuindo alíquotas do Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI) de alguns produtos para tentar driblar a crise econômica mundial. Há de se perquirir se essa renúncia de receita observou os limites legais, bem como se surtiram efeitos positivos na economia.

O objetivo desse estudo consiste em prover uma reflexão sobre doutrina e jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Estado de Minas Gerais, que estabelecem condições restritivas para a renúncia de receitas públicas. Ressalta-se que o trabalho não pretende configurar um posicionamento contrário à utilização do instituto da renúncia de receita pública, mas apenas investigar os limites e condições para sua concessão estabelecidos na Constituição da República e na Lei Complementar n.º 101/00, além de prover uma análise inferencial sobre doutrina e jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Estado de Minas Gerais que tratam sobre a temática.

2. Metodologia do estudo

A tipologia da pesquisa caracteriza-se como um estudo exploratório, utilizando-se de fontes secundárias, com abordagem lógica dedutiva. Tripodi, Fellin e Meyer (1981, p.64) explicam que o estudo exploratório tem por finalidade principal “desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, a fim de fornecer hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. Desse modo, busca-se conhecer com maior profundidade as normas de finanças públicas referentes à renúncia de receita previstas na Constituição da República, na Lei Complementar n.º 101/00 e em normas infralegais sobre responsabilidade na gestão fiscal.

Quanto aos procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação dos fenômenos, o estudo se desenvolveu num ambiente em que se preconizou a abordagem qualitativa. O método qualitativo, conforme Richardson (1999), caracteriza-se pelo não emprego de instrumental estatístico como base no processo de análise de um problema. Utilizou-se da pesquisa bibliográfica para o desenvolvimento do trabalho e pesquisa documental centrada na legislação brasileira, na doutrina e na jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais para subsidiar a reflexão sobre a temática renúncia de receitas públicas.

3. Caracterização da Lei de Complementar n.º 101/00 na Gestão Fiscal

A Lei Complementar n.º 101/00 trata da responsabilidade na gestão fiscal, em especial, o envolvimento necessário de receita, despesa e o seu equilíbrio. Lino (2001) expõe que a premissa principal é o planejamento para orientar a totalidade das ações governamentais, tanto na arrecadação dos recursos, quanto na realização das despesas, que devem ser sempre objeto de rígida contenção ou, em especial, de rigorosa imposição de limites nos gastos públicos, desde o pessoal, passando pelo endividamento, até das ações que visem ao aperfeiçoamento da máquina governamental. E, nesse ponto, a Lei Complementar n.º 101/00 pode ser um instrumento de realização das aspirações da sociedade brasileira, vez que será necessário desenvolver em nosso País um eficiente sistema de fiscalização e controle tanto interno quanto externo e, em especial, o político e o social.

Sancionada e editada em 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal teve o objetivo de alterar os mecanismos de gestão dos recursos públicos, trazendo para a ordem jurídica os princípios da responsabilidade e transparência na gestão fiscal. Lino (2001) salientou o esforço deliberado do Governo federal em passar ao público em geral a ideia de que a Lei Complementar n.º 101/00 seria capaz de realizar o objetivo maior da sociedade brasileira: acabar com a corrupção, combater o administrador desonesto, resolver, em suma, os problemas relacionados à devida e correta aplicação dos recursos públicos.

O Art. 1º da Lei Complementar n.º 101/00 expõe que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se 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 se refere à 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. Nesse sentido, Motta e Fernandes (2001, p. 243) lecionam que:

responsabilidade na gestão fiscal é ação planejada e transparente; ação preventiva e corretiva de riscos e desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas; cumprimento de metas de resultados entre receita e despesa; obediência a limites e condições referentes a previsão e efetiva arrecadação de tributos, renúncia de receita, geração de despesa com pessoal, despesa com seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, destinação de recursos públicos ao setor privado, concessão de garantia, inscrição em restos a pagar. (Motta & Fernandes, 2001, p. 243).

Para atingir a responsabilidade na gestão fiscal, o administrador deve considerar a forma de gerir os recursos resultantes da arrecadação de receita para que as despesas públicas sejam assumidas dentro desses limites e, principalmente, para o aprimoramento na qualidade do gasto público a fim de satisfazer os anseios da sociedade. Nunes (2002, p. 13) ressalta a necessidade de planejar gastos, de pautar as ações dos governantes de hoje pelas consequências dessas ações para as gerações futuras. Não se deve procurar obter o bônus da despesa no momento presente, transferindo o ônus para o futuro, seja para o exercício seguinte, mandato seguinte ou gerações seguintes. Deve-se evitar que novos gastos sejam financiados através de inflação, aumento de impostos, aumento de dívida, antecipações de receitas orçamentárias, garantias, res-

tos a pagar e renúncia de receitas. E ainda, evitar que sejam criadas despesas para o futuro sem previsão de financiamento, particularmente na área de pessoal e previdência, e que haja acúmulo de déficits ocultos.

O intuito desse instrumento normativo foi regulamentar a administração pública nas questões de ordem político-gerencial, apresentando as limitações e as proibições que o gestor público é obrigado a observar, a fim de se manterem o equilíbrio financeiro das contas e a transparência dos procedimentos administrativos, por meio de vários instrumentos de gestão. Segundo Khair (2000), a Lei Complementar n.º 101/00 apoia-se em quatro eixos para cumprir sua função de reguladora das finanças públicas: planejamento, transparência, controle e responsabilização.

Nesse aspecto, o planejamento é aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita, geração de despesas, despesas com pessoal, despesas da seguridade, dívidas, operações de crédito, antecipação da receita orçamentária (ARO), concessão de garantias. A transparência ocorre pela divulgação ampla de cinco novos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal que permitem identificar as receitas e despesas: (1) Anexo de Política Fiscal; (2) Anexo de Metas Fiscais; (3) Anexo de Riscos Fiscais; (4) Relatório Resumido da Execução Orçamentária; e (5) Relatório de Gestão Fiscal. O controle é aprimorado pela maior transparência e qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas. A responsabilização deverá ocorrer sempre que houver o descumprimento das regras, com a suspensão das transferências voluntárias, garantias e contratação de operações de crédito, inclusive ARO. Os responsáveis sofrerão as sanções previstas no Código Penal e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

4. Variáveis normativas delineadas na Lei Complementar n.º 101/00

Um dos pontos importantes a ser salientado é que cada município, estado e União tem suas quantificações e limites próprios para promover uma gestão compatível com o conceito de responsabilidade fiscal. A Lei Complementar n.º 101/00 traz apenas as linhas gerais, deixando a cada ente político a autonomia para legislar de acordo com suas necessidades específicas. E essa materialização dos contornos delineados pela Lei Complementar n.º 101/00 ocorre somente quando editados três instrumentos normativos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Esses instrumentos normativos estão definidos no Art. 165 da Constituição da República, bem como na Lei Complementar n.º 101/00.

O Art. 3º da Lei Complementar n.º 101/00 dispõe sobre o PPA. No entanto, ele foi vetado, restando apenas a definição trazida no Art. 165 da Constituição da República, segundo o qual a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Noutros termos, o PPA traz o planejamento do que se pretende realizar na gestão de um determinado ente político durante um período de quatro anos. Já a LDO, segundo a Constituição da República, deverá compreender as metas e prioridades da administração pública federal, orientar a elaboração da LOA e dispor sobre as alterações na legislação tributária. A Lei Complementar n.º 101/00 estabelece, ainda, que a LDO deve dispor sobre outros mecanismos de controle, tais como: equilíbrio entre receitas e despesas, limitação de empenho, controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, devendo ter como parte integrante o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais, regulamentados atualmente pelo Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais aprovados pela Portaria n.º 462, de agosto de 2009, da Secretaria do Tesouro Nacional.

No Anexo de Metas Fiscais, são 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. Nele deve conter, por exemplo, demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter con-

tinuado, bem como 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.

O Anexo de Riscos Fiscais ajuda a avaliar os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, devendo-se informar as providências a serem tomadas, caso se concretizem. Ou seja, a LDO traz um planejamento mais objetivo para cada exercício financeiro, na qual o programa de Governo delineado no PPA toma contornos mais visíveis. Destacando essa característica, a Lei Complementar n.º 101/00 enfatiza a importância da LDO, atribuindo-lhe papel fundamental à análise da responsabilidade na gestão fiscal.

A LOA dá concretude a tudo isso, prevendo a receita e fixando a despesa pública, de acordo com o anteriormente planejado. Assim, somente se analisando esses três instrumentos normativos, de competência de cada ente político, pode-se ter a dimensão da forma como a gestão pública é conduzida. O que a Lei Complementar n.º 101/00 propõe são normas gerais, que devem ser, obrigatoriamente, observadas pelos entes políticos, deixando a esses instrumentos de planejamento a quantificação e a materialização dos limites impostos ao gestor público. Nesse ponto, é preciso esclarecer que no presente trabalho serão analisadas essas normas gerais, especificadas na legislação em vigor. No entanto, deve-se ter em mente que, no caso concreto, a análise da responsabilidade fiscal somente se faz possível caso seja analisado, conjuntamente, além dessas normas gerais, o tripé formado pelo PPA, LDO e LOA.

5. Conceituação e aspectos legais da Renúncia de Receita

A Constituição da República, no Art. 150, proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Porém, admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. Nesse contexto, a renúncia de receita advém de uma situação em que o Poder Público, a partir de uma autorização legal, genérica ou específica, abre mão de parte das receitas que teria o direito de arrecadar, por razões de política econômica ou política institucional, objetivando incentivar determinados segmentos produtivos, fomentar o desenvolvimento de regiões ou ampliar a competitividade de setores estratégicos. São exemplos típicos de tais renúncias: isenções tributárias, anistias e os subsídios. Almeida (2001, p. 54) explica a renúncia de receita como uma política de governo:

o ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal. Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de programas, projetos e atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geoeconômicas do país, ao desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e ao favorecimento de determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes. (Almeida, 2001, p. 54).

A renúncia de receita representa um instrumento de política econômica. Pode-se dizer que se trata de uma política intervencionista do Estado na economia e, como tal, depende de atos da Administração Pública em suas respectivas esferas de competência. Bastante ilustrativo o que fez o Governo federal ao diminuir ou, até mesmo, zerar a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de automóveis e, posteriormente, de material de construção e eletrodomésticos, na tentativa de driblar a crise econômica mundial iniciada nos Estados Unidos da América em 2008. Foram editados em dezembro de 2008 os Decretos n.ºs 6687 e 6696, zerando ou reduzindo alíquotas de veículos automotores até

março de 2009. Posteriormente, em 30 de março de 2009, foi editado o Decreto n.º 6809, prorrogando o benefício quanto aos automóveis e incluindo outros produtos, em especial, itens do ramo de construção civil e eletrodomésticos.

A Constituição da República estabelece que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica federal, estadual ou municipal, que regule, exclusivamente, as matérias acima enumeradas. O Art. 153, §1º, da Constituição da República, no entanto, prevê a possibilidade de redução de alíquota para alguns impostos de competência da União mediante simples Decreto do Executivo. O Governo federal, quando procedeu à redução do IPI, utilizou-se dessa prerrogativa, editando decretos que alteraram a alíquota de IPI de vários produtos. Além do IPI, a União pode alterar, sem necessidade de lei, a alíquota de impostos sobre a importação de produtos estrangeiros; sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Martins e Nascimento (2001) explicam que a expressão “renúncia de receita” é a desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para sua instituição. De sorte que “importa sempre num abandono ou numa desistência voluntária, pela qual o titular de um direito deixa de usá-lo ou anuncia que não o quer utilizar” (Plácido & Silva, 1997, p. 701). A renúncia decorre da concessão de incentivos fiscais. Esses incentivos, em princípio, são instrumentos de que dispõe o Poder Público para promover o desenvolvimento da economia e possibilitar o incremento de postos de trabalho em determinada faixa do território onde são aplicados. Implicam redução do montante devido pelo contribuinte que ostenta a condição de beneficiário.

De acordo com a Lei Complementar n.º 101/00, 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. Nota-se no conceito introduzido pela Lei Complementar n.º 101/00 que as formas de renúncia apresentam-se mais pormenorizadas do que na Constituição da República, tendo-se incluído na relação das renúncias conceitos como: crédito presumido; alteração de alíquota e modificação da base de cálculo. Em termos genéricos, a anistia significa o perdão parcial ou total das infrações em que o devedor do tributo incorreu.

5.1 Limites e condições legais para renúncia de receita

A renúncia de receita é, na realidade, a utilização do tributo com finalidade extrafiscal, com o escopo de atingir objetivos de ordem social, econômica ou político-administrativa. Com a promulgação da Lei Complementar n.º 101/00, o equilíbrio das contas públicas tornou-se imperativo, e o cumprimento de metas de resultados indispensável para a redução dos déficits. À União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios cabe instituir, prever e efetivamente arrecadar todos os tributos de sua competência constitucional, conforme estabelecido no Art. 11 da Lei Complementar n.º 101/00. Cada esfera de Governo deve explorar adequadamente a sua base tributária e, conseqüentemente, ter capacidade de estimar qual será a sua receita. Desse modo, os governantes não poderão tomar decisões de redução de receita que comprometam a saúde das finanças públicas ou inviabilizem a continuidade da entidade pública.

Com o sentido de ampliar o controle da renúncia fiscal, a Constituição da República determina que o projeto de LOA deve conter demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia. O que se pretende com a elaboração desse demonstrativo é propiciar maior transparência orçamentária de modo a avaliar os reais efeitos das políticas econômicas promovidas por meio de renúncia de receita. O Art. 14 da Lei Complementar n.º 101/00 estipula os limites e as condições legais para se promover a renúncia de receita, sem afetar a saúde das finanças públicas, nos seguintes termos:

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; e (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. (Lei complementar 101, 2000, art. 14).

A renúncia de receita, por meio da anistia, remissão, crédito presumido, isenção em caráter não geral, alteração de alíquota de algum tributo ou a modificação da base de cálculo, que tenha como impacto a diminuição da receita pública deve estar acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois exercícios seguintes. Além disso, para atender aos preceitos da Lei Complementar n.º 101/00, cada governante deve demonstrar que a renúncia de receita apresenta-se em consonância com o estabelecido na LDO.

Faz-se necessário que o gestor público demonstre que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da LOA e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO. Caso isso não seja possível, somente se pode efetuar a renúncia de receita se houver compensação, ou seja, aumento de receita proveniente de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, aumento ou criação de tributo ou contribuição.

Ocorrendo a segunda alternativa, o ato que implique renúncia só entrará em vigor quando estiver assegurada a compensação pelo aumento de receita. Este procedimento é um importante mecanismo de auxílio no cumprimento das metas fiscais e na alocação das receitas na LOA para as diferentes despesas.

Caso não sejam cumpridos os dispositivos da Lei Complementar n.º 101/00, várias serão as consequências tanto para o ente federativo quanto para o administrador público. Em relação aos entes federativos (União, estados ou municípios), é vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não instituir, prever e, efetivamente, arrecadar todos os tributos. Quanto ao administrador público, a Lei n.º 8.429/92 define como atos de improbidade administrativa que causam lesões ao erário conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie, bem como agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda.

As consequências legalmente estabelecidas para o administrador público que agir improbamente são rígidas: ressarcimento integral do dano; perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância; perda da função pública; suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos; pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos.

Em relação aos prefeitos, o Decreto-Lei n.º 201/67 enquadra como crime de responsabilidade a concessão de empréstimo, auxílios ou subvenções sem autorização da Câmara, ou em desacordo com a lei. E, nesse caso, a pena cominada é de detenção de três meses a três anos, bem como a perda de cargo e a inabilitação, pelo prazo de cinco anos, para o exercício de cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular.

Importante ressaltar que, de acordo com o Art. 14, §3º da Lei Complementar n.º 101/00, todos esses limites e condições não são aplicáveis à União, caso pretenda alterar alíquotas dos impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Portanto, para a diminuição da alíquota do IPI e de todos esses impostos, a União não tem a obrigatoriedade de observar as restrições impostas à renúncia de receita pelo Art. 14 da Lei Complementar n.º 101/00, podendo fazê-lo por simples Decreto do Executivo, sem necessidade de autorização legal.

5.2 Doutrina sobre renúncia de receita

O gestor público pode optar pelo custeio e investimento direto em determinados programas ou projetos, ou pode incentivar políticas por meio de gastos indiretos. Isto é, o não recebimento de receita tributária que lhe seria devida. Quando a Administração Pública opta pela política econômica fundada na renúncia de receita, deve-se perquirir que se trata de gastos tributários indiretos. Destarte, o maior problema apontado pela doutrina é a mensuração da perda fiscal. Isso ocorre porque não é simples apurar a perda efetiva que os entes públicos terão ao renunciarem a determinadas receitas tributárias.

Na busca de uma maior transparência na gestão pública, a Constituição da República estabelece que o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Apesar disso, a forma em que se evidencia o impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita não permite conhecer os reais montantes de recursos renunciados, os beneficiários dessa ação e, principalmente, os resultados efetivos comparados aos objetivos dos planos de governo. Isso significa que, apesar desse intuito do Constituinte, os mecanismos criados pela legislação não proporcionam níveis suficientes de transparência da gestão pública.

Almeida (2001, p. 55) apresenta algumas possíveis soluções para esse dilema: (a) elaboração de um orçamento próprio de renúncia de receita, estruturado nos moldes do orçamento fiscal; (b) aperfeiçoamento do quadro demonstrativo elaborado pela Secretaria da Receita Federal, incluindo os benefícios vinculados às contribuições sociais, e evidenciar, além do efeito sobre as receitas, o efeito sobre as despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, bem como o efeito sobre as receitas e despesas, decorrente de subsídios e benefícios de natureza financeira e creditícia; (c) inserção deste quadro como anexo ao orçamento fiscal da União e a mensuração pela Secretaria da Receita Federal, dos valores efetivamente renunciados, em cada exercício financeiro, para análise em cotejo com aqueles estimados, visando ao ajuste da metodologia de estimação adotada pelo órgão.

Em decorrência dessas inúmeras críticas, a Secretaria do Tesouro Nacional, juntamente com a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, editou várias Portarias. Encontra-se em vigor, a Portaria Conjunta n.º 2 de agosto de 2009, na qual estipula a metodologia de cálculo e a evidenciação do montante de receita renunciada. Dessa forma, a Portaria impõe a obrigação de registrar contabilmente a natureza de receita objeto da renúncia, em contrapartida com uma dedução de receita (conta redutora de receita). Em consequência, e impulsionada pela doutrina que vem discutindo essa matéria há tempos, foram criados mecanismos para melhorar o levantamento de dados relativos à renúncia de receita, não sendo ainda possível avaliar se, de fato, mostrar-se-ão efetivos.

Outra questão discutida pela doutrina se refere à guerra fiscal que os entes federativos podem promover entre si, na disputa pela atenção dos empresários, noutras palavras, na disputa de investimentos para sua região por meio da concessão de incentivos. Como efeitos dessa guerra fiscal, podem-se acabar aumentando as desigualdades regionais.

De acordo com Lino (2001), a Lei Complementar n.º 101/00 não teve o objetivo de prevenir ou evitar a guerra fiscal; ou, se teve, não logrou êxito em seu intento. Isso porque a figura da renúncia, como esculpida na mencionada lei, normaliza apenas as hipóteses de extinção, exclusão ou redução de crédito tributário, pressupondo, logicamente, a prévia existência deste, do crédito, que necessita, por seu turno, de um fato gerador. Já na guerra fiscal, entretanto, trabalha-se apenas com a promessa, ou seja, vai repercutir apenas nas futuras incidências. Não impacta, por conseguinte, o orçamento do exercício em que o incentivo é prometido e, por isso, não visa coibir a guerra fiscal.

A doutrina aponta para uma preocupação na qualidade da política fiscal a ser desenvolvida a partir da renúncia de receita. Martins e Nascimento (2001, p. 103) exprimem que é certo que “à renúncia fiscal pode-se recorrer com o objetivo de estimular as atividades empresariais, não menos verdade é que deve ser permeada de compensações racionais, a não causar prejuízos ao conjunto da economia e aos

interesses da sociedade pagadora de tributos”. Melhor dizendo, sua concessão não deve ser movida, de forma alguma, por motivos políticos eleitoreiros, ao talante da corporação governamental do momento.

Além de se preocupar com a mensuração do montante de receita renunciada numa dessas políticas fiscais, há que se atentar para a sua finalidade, se o objetivo é de fato promover uma atividade econômica de importância para a sociedade, ou se privilegia apenas interesses pessoais e eleitoreiros. Martins e Nascimento (2001) sinalizam para a necessidade de ações do Governo compatibilizarem-se com o interesse da sociedade, a fim de que possam alcançar o ideal de justiça.

5.3 Jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

A despeito da relevância constitucional e dos preceitos da responsabilidade fiscal, os Tribunais de Contas da União e dos Estados vêm pontuando a necessidade de aperfeiçoamento da fiscalização, especialmente no que tange à mensuração e acompanhamento dos efetivos benefícios para a sociedade do desenvolvimento de uma política pública de concessão de benesses fiscais.

O Tribunal de Contas da União (TCU), por exemplo, analisou o sistema de benefícios tributários e previdenciários da Secretaria da Receita Federal (SRF), Secretaria de Previdência Social/MPAS e Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), nos exercícios financeiros de 1997 a 2003. Trata-se do Processo 003.924/2003-0, no qual foi proferido pelo Plenário do TCU, em sessão do dia 28 de janeiro de 2004, o Acórdão 38/2004, publicado no Diário Oficial da União de 6 de fevereiro de 2004. O objetivo era fiscalizar a renúncia de receitas registradas nos exercícios financeiros de 1997 a 2003, a fim de analisar a consistência das estimativas e identificar receitas que servem de fonte de recursos para fazer frente aos aumentos previstos para salário mínimo, funcionalismo público, bem como analisar o impacto da renúncia de receitas feita pela União nos últimos exercícios sobre o orçamento da União. Constatou-se, por exemplo, que a SRF deu início ao cálculo efetivo (valores reais) das renúncias de receita somente a partir do exercício de 2001. Isso porque não se encontra disponível nenhum dado efetivo sobre renúncia de receita em relação aos exercícios financeiros anteriores a 2000.

No exercício financeiro de 2000, o TCU constatou que a SRF estimou R\$18,04 bilhões em benefícios tributários, enquanto só se conseguiu calcular R\$14,86 bilhões dos valores estimados, correspondendo a 82,36% daquele valor. Os valores, efetivamente, aferidos da renúncia de receita somaram R\$15,62 bilhões, representando 5,11% a mais dos valores estimados. Muitos dos benefícios, segundo o TCU, não tiveram seus valores disponíveis, tais como bagagem, microempresas e empresas de pequeno porte, embarcações, imposto sobre a propriedade territorial rural, adicional ao frete para renovação da marinha mercante, entre outros. Em 2001, os benefícios tributários foram estimados pela SRF em R\$19,33 bilhões, mas somente se conseguiu calcular R\$18,27 bilhões dos valores estimados, correspondendo a 94,51%, o que significa dizer que alguns dos benefícios não tiveram os valores disponíveis. Os valores efetivamente aferidos somaram R\$19,09 bilhões, perfazendo 4,48% a mais dos valores estimados.

Apesar da constatação dessas impropriedades, foi possível ao TCU aferir que a participação da renúncia efetiva em 2000 na receita administrada pela SRF foi de 11,35% e 1,45% do Produto Interno Bruto (PIB). No ano de 2001, a participação da renúncia efetiva na receita administrada foi de 10,69% e de 1,49% em relação ao PIB. Portanto, a participação dos benefícios efetivos na receita administrada variou negativamente 0,5% de 2000 para 2001, enquanto a participação no PIB variou 2,68% positivamente no mesmo período.

Outro ponto que o TCU constatou foi a impossibilidade de analisar como têm se comportado as renúncias fiscais em relação às previsões contidas nas leis orçamentárias. Isso porque os valores apresentados, por exemplo, pela SRF, dos benefícios tributários que constam do demonstrativo que acompanha o projeto de lei do orçamento da União, ao longo do período, sofreram uma série de alterações metodológicas. Assim, não foi possível inferir conclusões razoáveis nesse ponto.

O TCU verificou ainda que a renúncia de receitas, de acordo com as justificativas apresentadas pelos responsáveis do levantamento e cálculo na SRF e Previdência Social, bem como das análises feitas no conjunto de dados, possuem uma rigidez própria e estabilidade de valores em função dos prazos fixos e indeterminados da legislação de criação. Isso ocorre devido ao fato de que a maioria dos benefícios não possui prazo de duração, sendo indeterminados. Este Tribunal apontou que à época da realização da auditoria havia cerca de 97 projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional de iniciativa de parlamentares, que poderiam ter impacto no volume de renúncias de receitas federais. E, ainda, que havia falhas na apuração de renúncia de receita. Concluíram que, se têm envidado esforços, por meio de deliberações decorrentes de trabalhos de auditorias, no sentido de orientar a SRF no aprimoramento da definição de renúncias de receita, buscando retratar de forma mais evidente, transparente e fidedigna as despesas implicitamente realizadas por intermédio do sistema tributário.

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG) manifestou-se sobre a renúncia de receita ao responder a consulta n.º 694.469, encaminhada pelo Presidente da Câmara Municipal de Visconde do Rio Branco, na qual questionou se multa moratória constitui receita pública e se sua redução em até 100% configura renúncia de receita em desobediência ao Art. 14 da Lei Complementar n.º 101/00.

O TCEMG, inicialmente, esclareceu que o consulente não especificou a natureza da multa moratória a que alude. Explicou que a multa moratória pode ter cunho fiscal, quando constitui sanção decorrente do atraso no cumprimento da obrigação principal, visando coibir o prejuízo que o fisco teria tido por receber o tributo com atraso. Lado outro, a multa pode ter natureza administrativa, não tributária que constitui sanção de ato ilícito, e que, por isso, não integra a receita tributária. Afirmou que a multa moratória constitui receita pública, sim, e que a anistia de multa moratória de origem tributária, advinda de mora no pagamento de um tributo (imposto, taxa ou contribuição de melhoria), significa exclusão do crédito, ou seja, renúncia de receita tributária. Desse modo, o administrador, ao concedê-la, deverá observar as exigências do Art. 150 da Constituição da República (concessão por lei específica e exclusiva sobre a matéria), bem como as condições previstas nos incisos I e II do Art. 14 da Lei Complementar n.º 101/00, uma vez que importa em tratamento diferenciado da administração.

Nesse caso, o TCEMG expressou que cabe ao administrador a observância de três condições. Primeiro, deve ser feita a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes. Segundo, deve-se atender ao disposto na LDO e, por fim, deve-se atender a pelo menos uma das seguintes condições: 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 LDO; ou demonstração de que a renúncia estará acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Finalmente, salientou que, ocorrendo a liberação, pela Administração, de multa moratória de natureza eminentemente administrativa, não fiscal, tal medida não estará sujeita às condições previstas na Lei Complementar n.º 101/00.

Outra consulta respondida pelo TCEMG refere-se à renúncia de receita formulada pela Prefeitura Municipal de Paraopeba. Indagou-se, entre outras coisas, se o Município poderia isentar empresa de pagamento de Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), através de lei autorizativa, com a finalidade de gerar empregos, e se tal isenção caracterizaria renúncia de receita à luz da Lei Complementar n.º 101/00. O TCEMG respondeu que a hipótese envolve, inexoravelmente, renúncia tributária e, por isso, é necessário observar-se o Art. 14 da Lei Complementar n.º 101/00 em harmonia com o Art. 150 da Constituição da República. Entretanto, salientou:

além da demonstração do efetivo retorno à sociedade, *in casu*, a geração de emprego, é necessário que o ato de concessão do benefício esteja acompanhado de todos os estudos e documentos previstos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, quais sejam, a estimativa do impacto orçamentário e financeiro da renúncia, o estudo de que a renúncia não afeta as metas fiscais da LDO e as traçadas para o aumento compensatório de tributos arrecadados pelo município.

Vale dizer, a Administração, antes de tudo, deve ter a garantia de que, com a isenção tributária, certo e determinado número mínimo de emprego será criado, pois a renúncia gera diminuição de receita e nada mais justo que o município tenha, de antemão, essa certeza.

Como se denota do Art. 14 da Lei Complementar 101/2000, isentar empresas de cobrança de tributo é legal, uma vez cabalmente demonstrado que nenhum prejuízo será causado às finanças públicas, porque o equilíbrio orçamentário é *condicio sine qua non* para uma sadia gestão fiscal. (TCEMG)

Logo, o gestor, ao abrir mão de recursos públicos, estará assumindo responsabilidade perante a sociedade e, também, o Tribunal de Contas, pois este, de acordo com o texto da Carta Magna, detém competência constitucional para fiscalizar o processo de renúncia tributária, inclusive a efetividade da medida adotada pela Administração. Dessa forma, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais ressalta a responsabilidade do gestor público que opta pela política de renúncia de receita, pontuando que a sociedade deve, de fato, sentir os benefícios desse programa.

6. Apontamentos reflexivos sobre os pronunciamentos de Renúncia de Receita Pública

Logo após a edição da Lei Complementar n.º 101/00, doutrinadores começaram a discutir a implementação de uma metodologia de cálculo para mensurar o que, efetivamente, se deixou de arrecadar com a implantação de política econômica fundada em renúncia de receita. Essa questão ficou muito tempo sem resposta. Em 28 de abril de 2005, com a edição da Portaria n.º 303, pela Secretaria do Tesouro Nacional, definiu-se a forma de se apurar o que, de fato, deixou de se arrecadar. As pesquisas acadêmicas, ao promoverem questionamentos, instigaram a Secretaria do Tesouro Nacional a aperfeiçoar o processo de mensuração do montante de receita renunciada, favorecendo a uma maior transparência na Administração Pública, um dos escopos primordiais da Lei Complementar n.º 101/00.

Apesar do avanço na mensuração da receita efetivamente renunciada, permanece ainda a necessidade de serem promovidos outros estudos. No Brasil não existe, por exemplo, um sistema de controle e monitoramento dos resultados socioeconômicos efetivamente alcançados pela renúncia de receita, para se avaliar o nível de satisfação da sociedade e, conseqüentemente, a efetividade desta política. Assim, como em um programa que a administração diretamente investe seus recursos, no caso da concessão de um benefício fiscal, deve-se averiguar a efetividade do programa fiscal.

A doutrina deve desenvolver um papel importante nessa discussão ao criar mecanismos segundo os quais seja possível avaliar a consecução dos objetivos de determinado programa de incentivo fiscal, bem como se o produto desse programa conseguiu pelo menos satisfazer parte da sociedade. A avaliação de resultados se configura como exigência legal, pois o Art. 4º da Lei Complementar n.º 101/00, obriga a inclusão na LDO de normas e diretrizes para se promoverem mecanismos de avaliação de resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos. Nesse caso, cada ente, ao elaborar sua LDO, deve prever a metodologia a ser utilizada nas avaliações dos programas de Governo a serem implementados, incluindo aqui a metodologia de acompanhamento das políticas fiscais de renúncia de receita.

A doutrina pontua, ainda, que a Lei Complementar n.º 101/00 não tem objetivo de acabar com a guerra fiscal. De fato, não há nenhum dispositivo legal que contribua para se evitar a guerra fiscal. A Lei Complementar n.º 101/00, ao adotar uma série de requisitos para a concessão de incentivos fiscais exige que esse processo seja realizado com maior racionalidade, planejamento e transparência. Isto acaba por minar danos pelos gestores públicos de concederem benefícios muito além do que os cofres públicos permitem. Indiretamente, portanto, acredita-se, sim, que a Lei Complementar n.º 101/00 é capaz de conter o clima belicoso entre estados e entre municípios na questão da guerra fiscal, pois as decisões somente podem ser tomadas se estiverem em consonância com a situação financeira do respectivo ente político.

Em relação à jurisprudência observada, o acórdão do Tribunal de Contas da União analisado denota interessante fato: não se encontra disponível nenhum dado sobre renúncia de receita dos exercícios financeiros anteriores a 2000. Essa latitude demonstra situação de ausência de controle e transparência existente antes da edição da Lei Complementar n.º 101/00. Se não era feito nem mesmo o controle dos valores reais de receita renunciados, torna-se impossível a aferição da qualidade dessa política pública desenvolvida pelos entes políticos, sobre a qual não se exercia a menor fiscalização.

Foram feitas muitas observações pelo TCU que demonstram que há muito a se evoluir na aferição do real valor da renúncia de receita. A diferença apurada, por exemplo, entre o valor estimado de benefícios tributários concedidos e os valores efetivamente aferidos da renúncia de receita talvez possa ser atribuída a falhas das metodologias aplicadas para se estimar a receita que deixará de ser arrecadada. Aliás, as várias alterações metodológicas que o demonstrativo que acompanha o projeto de lei do orçamento da União sofreu ao longo do período foram apontadas como um ponto prejudicial, pois, devido a elas, não foi possível analisar a forma como vieram se comportando as renúncias fiscais em relação às previsões contidas nas leis orçamentárias.

Por outro lado, não se pode olvidar que as constantes modificações foram implantadas para se buscar uma maior transparência e qualidade da informação contábil, o que se mostra uma iniciativa louvável. Entretanto, além da evidenciação dos valores de receita pública renunciados, o acórdão do TCU deixa patente que a discussão do tema deve ter seu espectro ampliado, de modo que se promovam permanentes revisões na manutenção e concessão dos benefícios fiscais. Não basta serem criados mecanismos para aferição do montante de receita renunciada, quando a qualidade da política fiscal não é avaliada.

Tanto que se extrai do acórdão a constatação de que a concessão de benefícios fiscais é, normalmente, feita por prazo de duração indeterminado. Ocorre que isso não mantém consonância com a ideia inicial do incentivo fiscal, tornando-se, não, um incentivo, mas um benefício permanente. Dever-se-iam, portanto, ser discutidas questões como o prazo de duração dos benefícios, que só deveria ser concedido até que alcançada a sua finalidade, ou até regularizada determinada situação. O próprio TCU constatou que, à época da realização da auditoria, havia ainda cerca de 97 projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional que poderiam ter impacto no volume de renúncias de receitas federais.

A discussão referente à qualidade dessas políticas fiscais deve ser ampliada, de modo que sejam inibidas essas situações de benefícios concedidos por prazo indeterminado e, indiscriminadamente, para muitos setores, dos quais nem sempre se obterá retorno. Essa necessidade de se criarem mecanismos para aferir a satisfação da sociedade em relação a um programa de concessão de benefícios fiscais fica patente na consulta respondida pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, em que uma prefeitura pretende isentar empresa do pagamento de ITBI, sob o pretexto de promover a geração de empregos.

Em verdade, a consulta impressiona porque o ITBI é imposto de competência municipal, cujo fato gerador é a transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. Assim, difícil acreditar que a isenção de um imposto como esse, incidente sobre uma operação tão específica, qual seja, a transmissão de imóveis inter vivos, possa gerar empregos.

Essa consulta demonstra a forma como as políticas públicas de renúncia de receita são implementadas no Brasil, sem um planejamento, sem um estudo aprofundado dos seus reais impactos. Por isso, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais foi tão veemente em pontuar que “a Administração, antes de tudo, deve ter a garantia de que, com a isenção tributária, certo e determinado número mínimo de emprego será criado”, enfatizando a responsabilidade que o gestor público, ao optar por essa política pública, estará assumindo perante a sociedade e, também, o Tribunal de Contas.

Por fim, o Governo federal, ao conceder isenção de IPI sobre automóveis em dezembro de 2008, num primeiro momento, não conseguiu impedir que montadoras continuassem seus planos de demissão em massa. As montadoras receberam um incentivo para o consumo dos seus produtos, mas continuaram diminuindo seus postos de trabalho. Num segundo momento, exigiu-se das grandes fábricas a manutenção dos seus empregados.

Outra consequência direta da política envidada pelo Governo federal foi a redução imediata da receita dos estados, Distrito Federal e municípios. De acordo com a Constituição da República, parte do produto advindo da arrecadação de Imposto de Renda e IPI, impostos arrecadados pela União, devem ser repassados aos estados, Distrito Federal e municípios. Trata-se do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Por isso, com a diminuição da receita de IPI, houve a drástica redução do repasse do FPE e FPM, o que vem deixando, em especial, muitos municípios em situação financeira absolutamente delicada. Na grande maioria dos municípios brasileiros, o FPM corresponde à maior parte das suas receitas, de forma que essa diminuição tem provocado protestos por todo o País. O município é que está mais próximo ao cidadão, tendo de provê-lo em saúde, educação, assistência social, entre outros, de modo que, em se mantendo essa situação, a população poderá ser privada de serviços básicos e essenciais.

7. Considerações finais

O objetivo deste estudo consistiu em prover uma reflexão sobre doutrina e jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Estado de Minas Gerais, que estabelecem condições restritivas para a renúncia de receitas públicas. Assim, buscaram-se fundamentos na doutrina e jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Estado de Minas Gerais, que estabelecem condições restritivas para a renúncia de receita pública. O trabalho pontuou alguns avanços em relação à renúncia de receita, política pública amplamente utilizada pelos gestores no Brasil. A Lei Complementar n.º 101, editada em 2000, apresenta-se como o primeiro desses avanços, ao impor restrições à concessão desse benefício. Num segundo momento, depois de identificada a dificuldade em se mensurar o volume de receita renunciada, a Secretaria do Tesouro Nacional criou a metodologia de dedução de receita, promovendo, com isso, uma maior evidência desses valores. Além disso, os Tribunais de Contas vêm fiscalizando a obediência, ou não, aos limites estabelecidos na Lei Complementar n.º 101/00 para a renúncia de receita.

Muito ainda há para se evoluir. Em primeiro lugar, os Tribunais de Contas ainda vêm elaborando análises sem muita profundidade, sem grandes questionamentos, de forma muito incipiente sobre o tema. Interessante a constatação de que o maior volume de pronunciamentos vem ocorrendo na esfera federal, pelo Tribunal de Contas da União. No Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, foi encontrado escasso material relativo ao tema, o que demonstra que ele não vem sendo objeto de grandes discussões no bojo do estado e municípios mineiros, tampouco de auditorias nas prestações de contas anuais, embora presentes nos ordenamentos do Estado.

Ademais, não se sabe como os Tribunais exercerão a fiscalização quanto à metodologia implementada pela Secretaria do Tesouro Nacional, que buscava maior evidência dos valores que o ente político deixou de arrecadar. Isso porque essa metodologia não vem sendo observada por grande parte deles, que permanecem elaborando suas leis da forma como estabelecido antes da Portaria n.º 303, de 28 de abril de 2005. Ora, se nem mesmo o volume da receita renunciada é corretamente aferido, muito menos se percebe um esforço em se analisar, qualitativamente, essas políticas. Noutros termos, não se pode identificar iniciativas de se promover análise dos objetivos que pretendiam atingir a renúncia de receita, se eles foram, ou não, alcançados, se há uma satisfação da população em relação ao programa ou se beneficiou particulares sem ter produzido grandes consequências político-sociais.

Como sugestão para trabalho futuro, recomenda-se o estudo de casos sobre os resultados socioeconômicos efetivamente alcançados por determinada política de renúncia de receita, para se avaliar o nível de satisfação da sociedade e a efetividade desta política.

8. Referências

- Almeida, F. C. R. de. (2001, abril/junho). A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União*, 32(88), 54-65.
- Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de Outubro de 1988*. (2004). (30a ed.). São Paulo: Saraiva.
- Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967*. (1967). Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Decreto nº 6687, de 11 de dezembro de 2008*. (2008). Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Decreto nº 6696, de 17 de dezembro de 2008*. (2008). Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Decreto nº 6809, de 30 de março de 2009*. (2009). Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992*. (1992). Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Portaria Conjunta nº 2, de 06 de agosto de 2009*. (2009). Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional e Secretária de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.
- Portaria nº 303, de 28 de abril de 2005*. (2005). Aprova a 2ª edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.
- Portaria 462, de 06 de agosto de 2009*. (2009). Manual de Demonstrativos Fiscais. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.
- Khair, A. A. (2000). *Gestão fiscal responsável simples municipal: guia de orientação para prefeituras* (Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão). Brasília: BNDES.
- Leiria, A. C. N. (2005). *Lei de responsabilidade fiscal: comentários e terminologia*. Caxias do Sul: Plenum.

- Lino, P. (2001). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000*. São Paulo: Atlas.
- Martins, I. G. da S., & Nascimento, C. V. do. (2001). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva.
- Motta, C. P. C. M., & Fernandes, J. U. J. F. (2001). *Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar 101 de 4/5/2000* (2a ed.). Belo Horizonte: Del Rey.
- Nunes, S. P. (Org.). (2002). *Exercícios Práticos da Lei de Responsabilidade Fiscal para Municípios*. Brasília: MP, ESAF, BB.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa Social: métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Silva, D. P. e. (1997). *Vocabulário jurídico* (13a ed.). Rio de Janeiro: Forense.
- Tribunal de Contas da União - Secretaria Geral das Sessões . (2004). *Ata 2 da Sessão Ordinária para análise do Processo 003.924/2003-0*. Recuperado em 12 setembro, 2010 de portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2047436.PDF
- Tripodi, T., Fellin, P., & Mayer, H. (1981). *Análise da pesquisa social*. Rio de Janeiro: Francisco Alves.