

Reflexión sobre las normas de finanzas públicas: enfoque sobre concesión de beneficios por medio de renuncia de ingresos públicos

Resumen

La sociedad brasileña convive con modificaciones en el modo de gestión del patrimonio público. Parte de esas modificaciones puede ser atribuida a la edición de la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF), una vez que creó reglas rígidas para la renuncia de ingresos públicos. Analizar las normas de finanzas públicas que imponen límites y condiciones para alcanzar responsabilidad en la gestión fiscal, en especial, en lo que se refiere a la concesión de beneficios por medio del instituto de la renuncia de ingresos, tiene gran relevancia como una contribución social. El objetivo de este estudio consiste en proveer una reflexión sobre doctrina y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Estado de Minas Gerais, que establecen condiciones restrictivas para la renuncia de ingresos públicos. La pesquisa se caracteriza como exploratoria y utiliza como fuentes documentales legislación, doctrina y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais, a fin de subsidiar apuntamientos inferenciales sobre la temática. Los resultados del estudio indican algunos avances en relación a la renuncia de ingresos en el Brasil: 1) la LRF representa el primer avance al imponer restricciones a la concesión de ese beneficio; 2) la Secretaría del Tesoro Nacional creó la metodología de deducción de ingresos, promoviendo, con eso, una mayor evidenciación de esos valores; 3) los Tribunales de Cuentas fiscalizan la obediencia de los límites establecidos para renuncia de ingresos.

Palabras clave: Reflexión; Finanzas públicas; Renuncia de Ingresos.

Romualdo Douglas Colauto

Doctor en Ingeniería de Producción (UFSC), Profesor de la Universidad Federal de Paraná (UFPR). **Contacto:** Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, Jardim Botânico, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 30.460-070.

E-mail: rdcolauto@ufpr.br

Carla Márcia Botelho Ruas

Licenciada en Derecho (UFMG), Especialista en Contabilidad Gubernamental (UFMG), Abogada Senior en la Paulo Eduardo Mello Abogados Asociados. **Contacto:** 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

Licenciada en Administración de Empresas, Ciencias Económicas y Ciencias Contables (UFMG) y Especialista en Contabilidad Gubernamental (UFMG). **Contacto:** Rua Camapuã, 585, Barroca, Belo Horizonte, MG, Brasil, CEP: 30430-450.

E-mail: rita@nupad.ufmg.br

Paulolino Pereira

Especialista en el Área Pública (UFMG), Profesor de la Universidad Federal de Minas Gerais (UFMG). **Contacto:** Av. Antônio Carlos, 6.627, Pampulha, Belo Horizonte, MG, Brasil, CEP: CEP:31270-901

E-mail: paulolin@face.ufmg.br

1. Introdução

La Ley Complementaria n.º 101/00, denominada Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF), fue editada con el intuito de modificar la forma como históricamente se administraba el erario en el Brasil, trayendo para el orden jurídico los hodiernos principios de la transparencia y responsabilidad de la gestión fiscal. Esa legislación estableció responsabilidad en la gestión fiscal, presuponiendo acción planificada y transparente, en que se previenen riesgos y se corrigen desvíos capaces de afectar al equilibrio de las cuentas públicas, mediante el cumplimiento de: (1) metas de resultados entre ingresos y gastos; (2) obediencia a límites y condiciones para renuncia de ingresos; (3) generación de gastos con personal; (4) seguridad social y otras; (5) deudas consolidada y mobiliaria; y (6) operaciones de crédito, inclusive por anticipación de ingresos, concesión de garantía e inscripción en restos a pagar. Así, se deben observar los límites y condiciones impuestos a la renuncia de ingresos, beneficio concedido por los administradores públicos con el intuito de incentivar las actividades económico-sociales.

Leiria (2005) resalta que el establecimiento de normas de finanzas públicas dirigidas para la responsabilidad en la gestión fiscal determina que el administrador público se depare con la necesidad imperativa de hacer una administración planificada, o sea, una administración que tenga objetivos antevistos, con inicio, medio y fin, pues las normas relativas a las finanzas públicas están vinculadas a la responsabilidad fiscal.

La responsabilidad fiscal en la gestión pública significa obedecer a normas y límites para administrar las finanzas públicas, prestando cuentas sobre el cuánto y cómo fueron gastados los recursos oriundos de los impuestos y demás tributos pagados por la sociedad. Y más, responsabilidad en la gestión fiscal significa decir que, caso no sea cumplido ese objetivo de administrar bien el erario, el administrador público será responsabilizado por su mala gestión, sometándose a las penalidades aplicables a la especie.

El equilibrio de las cuentas públicas exige administración planificada, control eficiente y sistemático de los recursos presupuestarios, con su consecuente acompañamiento y evaluación. De suerte que, así no actuando, el administrador podrá ser llamado a responder en el campo de la responsabilidad fiscal frente a gestión temeraria. Responsabilidad reviste la calidad de ser responsable, por tanto, la condición de responder por determinado evento sobre el cual inciden las reglas de las leyes pertinentes (Martins & Nascimento, 2001).

El gestor público no puede valerse del instituto de la renuncia de ingresos indistintamente, encubriendo intereses bajo la justificativa de incentivar el desarrollo de determinado sector de la economía. A título de ejemplo, se puede discutir la política fiscal utilizada recientemente por el Gobierno Federal, disminuyendo alícuotas del Impuesto sobre los Productos Industrializados (IPI) de algunos productos para intentar driblar la crisis económica mundial. Ha de ser perquirido si esa renuncia de ingresos observó los límites legales, así como si surtieron efectos positivos en la economía.

El objetivo de ese estudio consiste en proveer una reflexión sobre doctrina y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Estado de Minas Gerais, que establecen condiciones restrictivas para la renuncia de ingresos públicos. Se resalta que el trabajo no pretende configurar un posicionamiento contrario a la utilización del instituto de la renuncia de ingresos pública, sino solamente investigar los límites y condiciones para su concesión establecidos en la Constitución de la República y en la Ley Complementaria n.º 101/00, además de proveer un análisis inferencial sobre doctrina y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Estado de Minas Gerais que tratan sobre la temática.

2. Metodología del estudio

La tipología de la pesquisa se caracteriza como un estudio exploratorio, utilizando fuentes secundarias, con abordaje lógico deductivo. Tripodi, Fellin y Meyer (1981, p.64) explican que el estudio exploratorio tiene por finalidad principal “desarrollar, esclarecer y modificar conceptos e ideas, a fin de proporcionar hipótesis pesquisables para estudios posteriores”. De ese modo, se busca conocer con mayor profundidad las normas de finanzas públicas referentes a la renuncia de ingresos previstas en la Consti-

tución de la República, en la Ley Complementaria n.º 101/00 y en normas infralegales sobre responsabilidad en la gestión fiscal.

En relación a los procedimientos sistemáticos para la descripción y explicación de los fenómenos, el estudio se desarrolló en un ambiente en que se preconizó el abordaje cualitativo. El método cualitativo, conforme Richardson (1999), se caracteriza por el no empleo de instrumental estadístico como base en el proceso de análisis de un problema. Se hizo uso de la pesquisa bibliográfica para el desarrollo del trabajo y pesquisa documental centrada en la legislación brasileña, en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais para subsidiar la reflexión sobre la temática renuncia de ingresos públicos.

3. Caracterización de la Ley Complementaria n.º 101/00 en la Gestión Fiscal

La Ley Complementaria n.º 101/00 trata de la responsabilidad en la gestión fiscal, en especial, el involucramiento necesario de ingresos, gastos y su equilibrio. Lino (2001) expone que la premisa principal es la planificación para orientar la totalidad de las acciones gubernamentales, tanto en la recaudación de los recursos, como en la realización de los gastos, que deben ser siempre objeto de rígida contención o, en especial, de rigurosa imposición de límites en los gastos públicos, desde el personal, pasando por el endeudamiento, hasta de las acciones que visen al perfeccionamiento de la máquina gubernamental. Y, en ese punto, la Ley Complementaria n.º 101/00 puede ser un instrumento de realización de las aspiraciones de la sociedad brasileña, toda vez que será necesario desarrollar en nuestro País un eficiente sistema de fiscalización y control tanto interno como externo y, en especial, el político y el social.

Sancionada y editada el 4 de mayo de 2000, la Ley de Responsabilidad Fiscal tuvo el objetivo de alterar los mecanismos de gestión de los recursos públicos, trayendo para el orden jurídico los principios de la responsabilidad y transparencia en la gestión fiscal. Lino (2001) destacó el esfuerzo deliberado del Gobierno federal en pasar al público en general la idea de que la Ley Complementaria n.º 101/00 sería capaz de realizar el objetivo mayor de la sociedad brasileña: acabar con la corrupción, combatir al administrador deshonesto, resolver, en suma, los problemas relacionados a la debida y correcta aplicación de los recursos públicos.

El Art. 1º de la Ley Complementaria n.º 101/00 expone que la responsabilidad en la gestión fiscal presupone la acción planificada y transparente, en que se previenen riesgos y se corrigen desvíos capaces de afectar el equilibrio de las cuentas públicas, mediante el cumplimiento de metas de resultados entre ingresos y gastos y la obediencia a límites y condiciones en lo que se refiere a la renuncia de ingresos, generación de gastos con personal, de la seguridad social y otras, deudas consolidada y mobiliaria, operaciones de crédito, inclusive por anticipación de ingresos, concesión de garantía e inscripción en restos a pagar. En ese sentido, Motta y Fernandes (2001, p. 243) enseñan que:

responsabilidad en la gestión fiscal es acción planificada y transparente; acción preventiva y correctiva de riesgos y desvíos que puedan afectar el equilibrio de las cuentas públicas; cumplimiento de metas de resultados entre ingresos y gastos; obediencia a límites y condiciones referentes a la previsión y efectiva recaudación de tributos, renuncia de ingresos, generación de gasto con personal, gasto con seguridad social y otras, deudas consolidada y mobiliaria, operaciones de crédito, destinar recursos públicos al sector privado, concesión de garantía, inscripción en restos a pagar. (Motta & Fernandes, 2001, p. 243).

Para alcanzar la responsabilidad en la gestión fiscal, el administrador debe considerar la forma de administrar los recursos resultantes de la recaudación de ingresos para que los gastos públicos sean asumidos dentro de esos límites y, principalmente, para el mejoramiento en la calidad del gasto público a fin de satisfacer las ansias de la sociedad. Nunes (2002, p. 13) resalta la necesidad de planificar gastos, de pautar las acciones de los gobernantes de hoy por las consecuencias de esas acciones para las generaciones futuras. No se debe procurar obtener la bonificación del gasto en el momento presente, transfiriendo

el gravamen para el futuro, sea para el ejercicio siguiente, mandato siguiente o generaciones siguientes. Debe evitarse que nuevos gastos sean financiados a través de inflación, aumento de impuestos, aumento de deuda, anticipaciones de ingresos presupuestarios, garantías, restos a pagar y renuncia de ingresos. Y también, evitar que sean creados gastos para el futuro sin previsión de financiación, particularmente en el área de personal y previdencia, y que haya acúmulo de déficits ocultos.

El intuición de ese instrumento normativo fue reglamentar la administración pública en las cuestiones de orden político-gerencial, presentando las limitaciones y las prohibiciones que el gestor público es obligado a observar, a fin de mantenerse el equilibrio financiero de las cuentas y la transparencia de los procedimientos administrativos, por medio de varios instrumentos de gestión. Según Khair (2000), la Ley Complementaria n.º 101/00 se apoya en cuatro ejes para cumplir su función de reguladora de las finanzas públicas: planificación, transparencia, control y responsabilización.

En ese aspecto, la planificación es perfeccionada por la creación de nuevas informaciones, metas, límites y condiciones para la renuncia de ingresos, generación de gastos, gastos con personal, gastos de la seguridad, deudas, operaciones de crédito, anticipación de los ingresos presupuestarios (ARO), concesión de garantías. La transparencia ocurre por la divulgación amplia de cinco nuevos informes de acompañamiento de la gestión fiscal que permiten identificar los ingresos y gastos: (1) Anexo de Política Fiscal; (2) Anexo de Metas Fiscales; (3) Anexo de Riesgos Fiscales; (4) Informe Resumido de la Ejecución Presupuestaria; y (5) Informe de Gestión Fiscal. El control es perfeccionado por la mayor transparencia y calidad de las informaciones, exigiendo una acción fiscalizadora más efectiva y continua de los Tribunales de Cuentas. La responsabilización deberá ocurrir siempre que hubiere el incumplimiento de las reglas, con la suspensión de las transferencias voluntarias, garantías y contratación de operaciones de crédito, inclusive ARO. Los responsables sufrirán las sanciones previstas en el Código Penal y en la Ley de Responsabilidad Fiscal.

4. Variables normativas delineadas en la Ley Complementaria n.º 101/00

Uno de los puntos importantes a ser destacado es que cada municipio, estado y Unión tiene sus cuantificaciones y límites propios para promover una gestión compatible con el concepto de responsabilidad fiscal. La Ley Complementaria n.º 101/00 trae solamente las líneas generales, dejando a cada ente político la autonomía para legislar de acuerdo con sus necesidades específicas. Y esa materialización de los contornos delineados por la Ley Complementaria n.º 101/00 ocurre solamente cuando editados tres instrumentos normativos: el Plan Plurianual (PPA), la Ley de Directrices Presupuestarias (LDO) y la Ley Presupuestaria Anual (LOA). Esos instrumentos normativos están definidos en el Art. 165 de la Constitución de la República, así como en la Ley Complementaria n.º 101/00.

El Art. 3º de la Ley Complementaria n.º 101/00 dispone sobre el PPA. No obstante, fue vetado, restando solamente la definición traída en el Art. 165 de la Constitución de la República, según el cual la ley que instituyere el plan plurianual establecerá, de forma regionalizada, las directrices, objetivos y metas de la administración pública federal para los gastos de capital y otros de ellos derivados y para los relativos a los programas de duración continuada.

En otros términos, el PPA trae la planificación de lo que se pretende realizar en la gestión de un determinado ente político durante un período de cuatro años. Ya la LDO, según la Constitución de la República, deberá comprender las metas y prioridades de la administración pública federal, orientar la elaboración de la LOA y disponer sobre las alteraciones en la legislación tributaria. La Ley Complementaria n.º 101/00 establece, asimismo, que la LDO debe disponer sobre otros mecanismos de control, tales como: equilibrio entre ingresos y gastos, limitación de empeño, control de costes y la evaluación de los resultados de los programas financiados con recursos de los presupuestos, debiendo tener como parte integrante el Anexo de Metas Fiscales y el Anexo de Riesgos Fiscales, reglamentados actualmente por el Manual Técnico de Demostrativos Fiscales aprobados por el Decreto n.º 462, de agosto de 2009, de la Secretaría del Tesoro Nacional.

En el Anexo de Metas Fiscales, son establecidas metas anuales en valores corrientes y constantes, relativas a ingresos, gastos, resultados nominal y primario y montante de la deuda pública, para el ejercicio a que se refirieren y para los dos siguientes. En él debe contenerse, por ejemplo, el demostrativo de la estimativa y compensación de la renuncia de ingresos y del margen de expansión de los gastos obligatorios de carácter continuado, así como el demostrativo de las metas anuales, instruido con memoria y metodología de cálculo que justifiquen los resultados pretendidos, comparándolas con las fijadas en los tres ejercicios anteriores, y evidenciando la consistencia de ellas con las premisas y los objetivos de la política económica nacional.

El Anexo de Riesgos Fiscales ayuda a evaluar los pasivos contingentes y otros riesgos capaces de afectar las cuentas públicas, debiéndose informar las providencias a ser tomadas, caso se concreten. O sea, la LDO trae una planificación más objetiva para cada ejercicio financiero, en la cual el programa de Gobierno delineado en el PPA toma contornos más visibles. Destacando esa característica, la Ley Complementaria n.º 101/00 enfatiza la importancia de la LDO, atribuyéndole papel fundamental al análisis de la responsabilidad en la gestión fiscal.

La LOA concreta todo eso, previendo a ingresos y fijando el gasto público, de acuerdo con lo anteriormente planificado. Así, solamente siendo analizados esos tres instrumentos normativos, de competencia de cada ente político, se puede tener la dimensión de la forma cómo la gestión pública es conducida. Lo que la Ley Complementaria n.º 101/00 propone son normas generales, que deben ser, obligatoriamente, observadas por los entes políticos, dejando a esos instrumentos de planificación la cuantificación y la materialización de los límites impuestos al gestor público. En ese punto, es preciso esclarecer que en el presente trabajo serán analizadas esas normas generales, especificadas en la legislación en vigor. No obstante, se debe tener en mente que, en el caso concreto, el análisis de la responsabilidad fiscal solamente se hace posible caso sea analizado, conjuntamente, más allá de esas normas generales, el trípode formado por el PPA, LDO y LOA.

5. Conceptuación y aspectos legales de la Renuncia de Ingresos

La Constitución de la República, en el Art. 150, prohíbe el tratamiento desigual entre contribuyentes que se encuentren en situación equivalente. Sin embargo, admite la concesión de incentivos fiscales destinados a promover el equilibrio del desarrollo socioeconómico entre las diferentes regiones del País. En ese contexto, la renuncia de ingresos adviene de una situación en que el Poder Público, a partir de una autorización legal, genérica o específica, renuncia a parte de los ingresos que tendría el derecho de recaudar, por razones de política económica o política institucional, objetivando incentivar determinados segmentos productivos, fomentar el desarrollo de regiones o ampliar la competitividad de sectores estratégicos. Son ejemplos típicos de tales renunciaciones: exenciones tributarias, amnistías y los subsidios. Almeida (2001, p. 54) explica la renuncia de ingresos como una política de gobierno:

el acto de renunciar a la ingresos públicos es, en esencia, una política de gobierno como todas las demás implementadas con el objetivo de ejecutar las funciones inherentes a los entes políticos que constituyen las diferentes esferas de gobierno: federal, estatal y municipal. Se trata de política pública consagrada en ámbito internacional, de aplicación difundida en países de todos los continentes, sin distinciones de nivel de desarrollo económico-social y régimen de gobierno, cuyo propósito es promover el soporte financiero necesario a la realización de programas, proyectos y actividades de interés de la sociedad y destinados a la promoción del equilibrio del desarrollo socioeconómico en las diferentes regiones geoeconómicas del país, al desarrollo de segmentos económicos estratégicos y al favorecimiento de determinados grupos de contribuyentes, entre otros objetivos públicos relevantes. (Almeida, 2001, p. 54).

La renuncia de ingresos representa un instrumento de política económica. Se puede decir que se trata de una política intervencionista del Estado en la economía y, como tal, depende de actos de la Administración Pública en sus respectivas esferas de competencia. Bastante ilustrativo lo que hizo el Gobierno federal al disminuir o, inclusive, dejar a cero la alícuota del Impuesto sobre Productos Industrializados

(IPI) de automóviles y, posteriormente, de material de construcción y electrodomésticos, en la tentativa de driblar la crisis económica mundial iniciada en los Estados Unidos de América en 2008. Fueron editados en diciembre de 2008 los Decretos n.º 6687 y 6696, dejando a cero o reduciendo alícuotas de vehículos automotores hasta marzo de 2009. Posteriormente, el 30 de marzo de 2009, fue editado el Decreto n.º 6809, prorrogando el beneficio referente a los automóviles e incluyendo otros productos, en especial, ítems del ramo de construcción civil y electrodomésticos.

La Constitución de la República establece que cualquier subsidio o exención, reducción de base de cálculo, concesión de crédito presumido, amnistía o remisión, relativos a impuestos, tasas o contribuciones, sólo podrá ser concedido mediante ley específica federal, estatal o municipal, que regule, exclusivamente, las materias arriba enumeradas. El Art. 153, §1º, de la Constitución de la República, no obstante, prevé la posibilidad de reducción de alícuota para algunos impuestos de competencia de la Unión mediante simple Decreto del Ejecutivo. El Gobierno federal, cuando procedió a la reducción del IPI, hizo uso de esa prerrogativa, editando decretos que alteraron la alícuota de IPI de varios productos. Además del IPI, la Unión puede alterar, sin necesidad de ley, la alícuota de impuestos sobre la importación de productos extranjeros; sobre la exportación de productos nacionales o nacionalizados; y sobre operaciones de crédito, cambio y seguro, o relativas a títulos o valores mobiliarios.

Martins y Nascimento (2001) explican que la expresión “renuncia de ingresos” es la desistencia del derecho sobre determinado tributo, por abandono o desistencia expresa del ente federativo competente para su institución. De suerte que “importa siempre en un abandono o en una desistencia voluntaria, por la cual el titular de un derecho deja de usarlo o anuncia que no lo quiere utilizar” (Plácido & Silva, 1997, p. 701). La renuncia se deriva de la concesión de incentivos fiscales. Esos incentivos, en principio, son instrumentos de que dispone el Poder Público para promover el desarrollo de la economía y posibilitar el incremento de puestos de trabajo en determinada franja del territorio donde son aplicados. Implican reducción del montante debido por el contribuyente que ostenta la condición de beneficiario.

De acuerdo con la Ley Complementaria n.º 101/00, renuncia comprende amnistía, remisión, subsidio, crédito presumido, concesión de exención en carácter no general, alteración de alícuota o modificación de base de cálculo que implique reducción discriminada de tributos o contribuciones, y otros beneficios que correspondan a tratamiento diferenciado. Se nota en el concepto introducido por la Ley Complementaria n.º 101/00 que las formas de renuncia se presentan más pormenorizadas que en la Constitución de la República, habiéndose incluido en la relación de las renunciaciones conceptos como: crédito presumido; alteración de alícuota y modificación de la base de cálculo. En términos genéricos, la amnistía significa el perdón parcial o total de las infracciones en que el deudor del tributo incurrió.

5.1 Límites y condiciones legales para renuncia de ingresos

La renuncia de ingresos es, en realidad, la utilización del tributo con finalidad extra-fiscal, con el objetivo de alcanzar objetivos de orden social, económica o político-administrativa. Con la promulgación de la Ley Complementaria n.º 101/00, el equilibrio de las cuentas públicas se tornó imperativo, y el cumplimiento de metas de resultado indispensable para la reducción de los déficits. A la Unión, a los estados, al Distrito Federal y a los municipios cabe instituir, prever y efectivamente recaudar todos los tributos de su competencia constitucional, conforme establecido en el Art. 11 de la Ley Complementaria n.º 101/00. Cada esfera de Gobierno debe explotar adecuadamente su base tributaria y, consecuentemente, tener capacidad de estimar cuáles serán sus ingresos. De ese modo, los gobernantes no podrán tomar decisiones de reducción de ingresos que comprometan la salud de las finanzas públicas o inviabilicen la continuidad de la entidad pública.

Con el sentido de ampliar el control de la renuncia fiscal, la Constitución de la República determina que el proyecto de LOA debe contener demostrativo regionalizado del efecto sobre los ingresos y gastos, derivados de exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios de naturaleza tributaria, financiera

y crediticia. Lo que se pretende con la elaboración de ese demostrativo es propiciar mayor transparencia presupuestaria de modo a evaluar los reales efectos de las políticas económicas promovidas por medio de renuncia de ingresos. El Art. 14 de la Ley Complementaria n.º 101/00 estipula los límites y las condiciones legales para promover la renuncia de ingresos, sin afectar la salud de las finanzas públicas, en los siguientes términos:

la concesión o ampliación de incentivo o beneficio de naturaleza tributaria de la cual se derive renuncia de ingresos deberá estar acompañada de estimativa del impacto presupuestario-financiero en el ejercicio en que deba iniciar su vigencia y en los dos siguientes, atender a lo dispuesto en la ley de directrices presupuestarias y a por lo menos una de las siguientes condiciones: (I) demostración por el proponente de que la renuncia fue considerada en la estimativa de ingresos de la ley presupuestaria, en la forma del Art. 12, y de que no afectará a las metas de resultados fiscales previstas en el anexo propio de la ley de directrices presupuestarias; y (II) estar acompañada de medidas de compensación, en el período mencionado en el encabezamiento, por medio del aumento de ingresos, proveniente de la elevación de alícuotas, ampliación de la base de cálculo, mayoración o creación de tributo o contribución. (Ley complementaria 101, 2000, Art. 14).

La renuncia de ingresos, por medio de la amnistía, remisión, crédito presumido, exención en carácter no general, alteración de alícuota de algún tributo o la modificación de la base de cálculo, que tenga como impacto la disminución de los ingresos públicos debe estar acompañada de estimativa de impacto presupuestario-financiero en el ejercicio en que deba iniciar su vigencia y en los dos ejercicios siguientes. Además de eso, para atender a los preceptos de la Ley Complementaria n.º 101/00, cada gobernante debe demostrar que la renuncia de ingresos se presenta en consonancia con lo establecido en la LDO.

Se hace necesario que el gestor público demuestre que la renuncia fue considerada en la estimativa de ingresos de la LOA y que no afectará a las metas de resultados fiscales previstas en el anexo propio de la LDO. Caso eso no sea posible, solamente se puede efectuar la renuncia de ingresos si hubiere compensación, o sea, aumento de ingresos proveniente de elevación de alícuotas, ampliación de la base de cálculo, aumento o creación de tributo o contribución.

Ocurriendo la segunda alternativa, el acto que implique renuncia sólo entrará en vigor cuando estuviere asegurada la compensación por el aumento de ingresos. Este procedimiento es un importante mecanismo de auxilio en el cumplimiento de las metas fiscales y en la destinación de los ingresos en la LOA para los diferentes gastos.

Caso no sean cumplidos los dispositivos de la Ley Complementaria n.º 101/00, varias serán las consecuencias tanto para el ente federativo como para el administrador público. En relación a los entes federativos (Unión, estados o municipios), es vedada la realización de transferencias voluntarias para el ente que no instituyere, previere y, efectivamente, recaudar todos los tributos. En relación al administrador público, la Ley n.º 8.429/92 define como actos de improbidad administrativa que causan lesiones al erario conceder beneficio administrativo o fiscal sin la observancia de las formalidades legales o reglamentarias aplicables a la especie, así como actuar negligentemente en la recaudación de tributo o renta.

Las consecuencias legalmente establecidas para el administrador público que actuare ímprobamente son rígidas: resarcimiento integral del daño; pérdida de los bienes o valores acrecidos ilícitamente al patrimonio, si concurriere esta circunstancia; pérdida de la función pública; suspensión de los derechos políticos de cinco a ocho años; pago de multa civil de hasta dos veces el valor del daño y prohibición de contratar con el Poder Público o recibir beneficios o incentivos fiscales o crediticios, directa o indirectamente, aunque fuere por intermedio de persona jurídica de la cual sea socio mayoritario, por el plazo de cinco años.

En relación a los alcaldes, el Decreto Ley n.º 201/67 encuadra como crimen de responsabilidad la concesión de préstamo, auxilios o subvenciones sin autorización de la Cámara, o en desacuerdo con la ley. Y, en ese caso, la pena conminada es de detención de tres meses a tres años, bien como la pérdida de cargo y la inhabilitación, por el plazo de cinco años, para el ejercicio de cargo o función pública, electivo o de nombramiento, sin perjuicio de la reparación civil del daño causado al patrimonio público o particular.

Importante resaltar que, de acuerdo con el Art. 14, §3º de la Ley Complementaria n.º 101/00, todos esos límites y condiciones no son aplicables a la Unión, caso pretenda alterar alícuotas de los impuestos sobre importación de productos extranjeros, exportación de productos nacionales o nacionalizados, productos industrializados y operaciones de crédito, cambio y seguro, o relativas a títulos o valores mobiliarios. Por tanto, para la disminución de la alícuota del IPI y de todos esos impuestos, la Unión no tiene la obligatoriedad de observar las restricciones impuestas a la renuncia de ingresos por el Art. 14 de la Ley Complementaria n.º 101/00, pudiendo hacerlo por simple Decreto del Ejecutivo, sin necesidad de autorización legal.

5.2 Doctrina sobre renuncia de ingresos

El gestor público puede optar por el costeo e inversión directa en determinados programas o proyectos, o puede incentivar políticas por medio de gastos indirectos. Esto es, la no recepción de ingresos tributaria que le sería debida. Cuando la Administración Pública opta por la política económica fundada en la renuncia de ingresos, se debe perquirir que se trata de gastos tributarios indirectos. De esta forma, el mayor problema apuntado por la doctrina es la mensuración de la pérdida fiscal. Eso ocurre porque no es simple apurar la pérdida efectiva que los entes públicos tendrán al renunciar a determinados ingresos tributarios.

En la búsqueda de una mayor transparencia en la gestión pública, la Constitución de la República establece que el proyecto de ley presupuestaria sea acompañado de demostrativo del efecto sobre los ingresos y gastos, derivado de exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia. A pesar de eso, la forma en que se evidencia el impacto presupuestario-financiero de la renuncia de ingresos no permite conocer los reales montantes de recursos renunciados, los beneficiarios de esa acción y, principalmente, los resultados efectivos comparados a los objetivos de los planes de gobierno. Eso significa que, a pesar de ese intuito del Constituyente, los mecanismos creados por la legislación no proporcionan niveles suficientes de transparencia de la gestión pública.

Almeida (2001, p. 55) presenta algunas posibles soluciones para ese dilema: (a) elaboración de un presupuesto propio de renuncia de ingresos, estructurado en los moldes del presupuesto fiscal; (b) perfeccionamiento del cuadro demostrativo elaborado por la Secretaría Federal de los Ingresos, incluyendo los beneficios vinculados a las contribuciones sociales, y evidenciar, además del efecto sobre los ingresos, el efecto sobre los gastos, derivados de exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia, así como el efecto sobre los ingresos y gastos, derivado de subsidios y beneficios de naturaleza financiera y crediticia; (c) inserción de este cuadro como anexo al presupuesto fiscal de la Unión y la mensuración por la Secretaría Federal de Ingresos, de los valores efectivamente renunciados, en cada ejercicio financiero, para análisis en cotejo con aquellos estimados, visando al ajuste de la metodología de estimación adoptada por el órgano.

En consecuencia de esas incontables críticas, la Secretaría del Tesoro Nacional, juntamente con la Secretaría de Presupuesto Federal del Ministerio de Planificación, Presupuesto y Gestión, editó varios Decretos. Se encuentra en vigor, el Decreto Conjunto n.º 2 de agosto de 2009, en la cual estipula la metodología de cálculo y la evidenciación del montante de ingresos renunciados. De esa forma, el Decreto impone la obligación de registrar contablemente la naturaleza de ingresos objeto de la renuncia, en contrapartida con una deducción de ingresos (cuenta reductora de ingresos). En consecuencia, e impulsada por la doctrina que viene discutiendo esa materia hace tiempo, fueron creados mecanismos para mejorar el análisis de datos relativos a la renuncia de ingresos, no siendo todavía posible evaluar si, de hecho, se mostrarán efectivos.

Otra cuestión discutida por la doctrina se refiere a la guerra fiscal que los entes federativos pueden promover entre sí, en la disputa por la atención de los empresarios, en otras palabras, en la disputa de inversiones para su región por medio de la concesión de incentivos. Como efectos de esa guerra fiscal, se pueden acabar aumentando las desigualdades regionales.

De acuerdo con Lino (2001), la Ley Complementaria n.º 101/00 no tuvo el objetivo de prevenir o evitar la guerra fiscal; o, si lo tuvo, no logró tener éxito en su intento. Eso porque la figura de la renuncia, como esculpida en la mencionada ley, normaliza solamente las hipótesis de extinción, exclusión o reducción de crédito tributario, presuponiendo, lógicamente, la previa existencia de este, del crédito, que necesita, por su vez, de un hecho generador. Ya en la guerra fiscal, no obstante, se trabaja solamente con la promesa, o sea, va a repercutir sólo en las futuras incidencias. No impacta, por consiguiente, el presupuesto del ejercicio en que el incentivo es prometido y, por eso, no visa cohibir la guerra fiscal.

La doctrina apunta hacia una preocupación en la calidad de la política fiscal a ser desarrollada a partir de la renuncia de ingresos. Martins y Nascimento (2001, p. 103) expresan que es cierto que “a la renuncia fiscal se puede recurrir con el objetivo de estimular las actividades empresariales, no menos verdad es que debe ser permeada de compensaciones racionales, a no causar perjuicios al conjunto de la economía y a los intereses de la sociedad pagadora de tributos”. Mejor diciendo, su concesión no debe ser movida, de forma alguna, por motivos políticos electoralistas, al talante de la corporación gubernamental del momento.

Además de preocuparse con la mensuración del montante de ingresos renunciado en una de esas políticas fiscales, hay que fijarse en su finalidad, si el objetivo es de hecho promover una actividad económica de importancia para la sociedad, o se privilegia apenas intereses personales y electoralistas. Martins y Nascimento (2001) señalan para la necesidad de que las acciones del Gobierno se compatibilicen con el interés de la sociedad, a fin de que puedan alcanzar el ideal de justicia.

5.3 Jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais

A despecho de la relevancia constitucional y de los preceptos de la responsabilidad fiscal, los Tribunales de Cuentas de la Unión y de los Estados vienen puntualizando la necesidad de perfeccionamiento de la fiscalización, especialmente en lo que atañe a la mensuración y acompañamiento de los efectivos beneficios para la sociedad del desarrollo de una política pública de concesión de bonificaciones fiscales.

El Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU), por ejemplo, analizó el sistema de beneficios tributarios y de previsión social de la Secretaría Federal de Ingresos (SRF), Secretaría de Previsión Social/MPAS e Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS), en los ejercicios financieros de 1997 a 2003. Se trata del Proceso 003.924/2003-0, en el cual fue proferido por el Plenario del TCU, en sesión del día 28 de enero de 2004, la Sentencia Final 38/2004, publicado en el Diario Oficial de la Unión del 6 de febrero de 2004. El objetivo era fiscalizar la renuncia de ingresos registrados en los ejercicios financieros de 1997 a 2003, a fin de analizar la consistencia de las estimativas e identificar ingresos que sirven de fuente de recursos para hacer frente a los aumentos previstos para salario mínimo, funcionalismo público, así como analizar el impacto de la renuncia de ingresos hecha por la Unión en los últimos ejercicios sobre el presupuesto de la Unión. Fue constatado, por ejemplo, que la SRF dio inicio al cálculo efectivo (valores reales) de las renunciaciones de ingresos solamente a partir del ejercicio de 2001. Eso porque no se encuentra disponible ningún dato efectivo sobre renuncia de ingresos en relación a los ejercicios financieros anteriores a 2000.

En el ejercicio financiero de 2000, el TCU constató que la SRF estimó 18,04 mil millones de reales en beneficios tributarios, mientras sólo se consiguieron calcular 14,86 mil millones de reales de los valores estimados, correspondiendo al 82,36% de aquel valor. Los valores, efectivamente, aferidos de la renuncia de ingresos sumaron 15,62 mil millones, de reales representando un 5,11% a más de los valores estimados. Muchos de los beneficios, según el TCU, no tuvieron sus valores disponibles, tales como bagaje, microempresas y empresas de pequeño porte, embarcaciones, impuesto sobre la propiedad territorial rural, adicional al flete para renovación de la marina mercante, entre otros. En 2001, los beneficios tributarios fueron estimados por la SRF en 19,33 mil millones de reales, pero solamente se consiguió calcular 18,27 mil millones de reales de los valores estimados, correspondiendo al 94,51%, lo que significa decir que al-

gunos de los beneficios no tuvieron los valores disponibles. Los valores efectivamente aferidos sumaron 19,09 mil millones de reales, totalizando 4,48% a más de los valores estimados.

A pesar de la constatación de esas impropiedades, fue posible al TCU aferir que la participación de la renuncia efectiva en el 2000 en los ingresos administrados por la SRF fue del 11,35% y 1,45% del Producto Interno Bruto (PIB). En el año 2001, la participación de la renuncia efectiva en los ingresos administrada fue de 10,69% y de 1,49% en relación al PIB. Por tanto, la participación de los beneficios efectivos en los ingresos administrada varió negativamente un 0,5% de 2000 para 2001, mientras la participación en el PIB varió 2,68% positivamente en el mismo período.

Otro punto que el TCU constató fue la imposibilidad de analizar cómo se han comportado las renuncias fiscales en relación a las previsiones contenidas en las leyes presupuestarias. Eso porque los valores presentados, por ejemplo, por la SRF, de los beneficios tributarios que constan del demostrativo que acompaña el proyecto de ley del presupuesto de la Unión, a lo largo del período, sufrieron una serie de alteraciones metodológicas. Así, no fue posible inferir conclusiones razonables en ese punto.

El TCU verificó asimismo que la renuncia de ingresos, de acuerdo con las justificativas presentadas por los responsables del análisis y cálculo en la SRF y Previsión Social, así como de los análisis hechos en el conjunto de datos, posee una rigidez propia y estabilidad de valores en función de los plazos fijos e indeterminados de la legislación de creación. Eso ocurre debido al hecho de que la mayoría de los beneficios no posee plazo de duración, siendo indeterminados. Este Tribunal apuntó que a la época de la realización de la auditoría había cerca de 97 proyectos de ley en tramitación en el Congreso Nacional de iniciativa de parlamentarios, que podrían tener impacto en el volumen de renuncias de ingresos federales. Y, también, que había fallos en la apuración de renuncia de ingresos. Concluyeron que, se han envidado esfuerzos, por medio de deliberaciones derivados de trabajos de auditorías, en el sentido de orientar la SRF en el mejoramiento de la definición de renuncias de ingresos, buscando retratar de forma más evidente, transparente y fidedigna los gastos implícitamente realizados por intermedio del sistema tributario.

El Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais (TCEMG) se manifestó sobre la renuncia de ingresos al responder la consulta n.º 694.469, encaminada por el Presidente de la Cámara Municipal de Visconde do Rio Branco, en la cual cuestionó si multa moratoria constituye ingresos públicos y si su reducción en hasta el 100% configura renuncia de ingresos en desobediencia al Art. 14 de la Ley Complementaria n.º 101/00.

El TCEMG, inicialmente, esclareció que el consultante no especificó la naturaleza de la multa moratoria a que alude. Explicó que la multa moratoria puede tener cuño fiscal, cuando constituye sanción derivada del atraso en el cumplimiento de la obligación principal, visando cohibir el perjuicio que el fisco habría tenido por recibir el tributo con atraso. Por otro lado, la multa puede tener naturaleza administrativa, no tributaria que constituye sanción de acto ilícito, y que, por eso, no integra los ingresos tributarios. Afirmó que la multa moratoria constituye ingreso público, sí, y que la amnistía de multa moratoria de origen tributario, advenida de demora en el pago de un tributo (impuesto, tasa o contribución de mejora), significa exclusión del crédito, o sea, renuncia de ingreso tributario. De ese modo, el administrador, al concederla, deberá observar las exigencias del Art. 150 de la Constitución de la República (concesión por ley específica y exclusiva sobre la materia), así como las condiciones previstas en los incisos I y II del Art. 14 de la Ley Complementaria n.º 101/00, una vez que importa en tratamiento diferenciado de la administración.

En ese caso, el TCEMG expresó que cabe al administrador la observancia de tres condiciones. Primero, debe ser hecha la estimativa del impacto presupuestario-financiero en el ejercicio en que deba iniciar su vigencia y en los dos siguientes. Segundo, se debe atender a lo dispuesto en la LDO y, por fin, se debe atender a por lo menos una de las siguientes condiciones: demostración por el proponente de que la renuncia fue considerada en la estimativa de ingresos de la ley presupuestaria, en la forma del Art. 12, y de que no afectan a las metas de resultados fiscales previstas en el anexo propio de la LDO; o demostración de que la renuncia estará acompañada de medidas de compensación, en el período mencionado, por medio del aumento de ingresos, proveniente de la elevación de alícuotas, ampliación de la base de cálculo, aumento o creación de tributo o contribución. Finalmente, destacó que, ocurriendo la liberación, por

la Administración, de multa moratoria de naturaleza eminentemente administrativa, no fiscal, tal medida no estará sujeta a las condiciones previstas en la Ley Complementaria n.º 101/00.

Otra consulta respondida por el TCEMG se refiere a la renuncia de ingresos formulada por el Ayuntamiento Municipal de Paraopeba. Se indagó, entre otras cosas, si el Municipio podría exentar a una empresa de pago de Impuesto sobre Transmisión de Bienes Inmuebles (ITBI), a través de ley autorizadora, con la finalidad de generar empleos, y si tal exención caracterizaría renuncia de ingresos a la luz de la Ley Complementaria n.º 101/00. El TCEMG respondió que la hipótesis constituye, inexorablemente, renuncia tributaria y, por eso, es necesario observar el Art. 14 de la Ley Complementaria n.º 101/00 en armonía con el Art. 150 de la Constitución de la República. Sin embargo, destacó:

además de la demostración del efectivo retorno a la sociedad, *in casu*, la generación de empleo, es necesario que el acto de concesión del beneficio esté acompañado de todos los estudios y documentos previstos en el Art. 14 de la Ley de Responsabilidad Fiscal, cuáles sean, la estimativa del impacto presupuestario y financiero de la renuncia, el estudio de que la renuncia no afecta a las metas fiscales de la LDO y las trazadas para el aumento compensatorio de tributos recaudados por el municipio.

Vale decir, la Administración, antes de todo, debe tener la garantía de que, con la exención tributaria, cierto y determinado número mínimo de empleos será creado, pues la renuncia genera disminución de ingresos y nada más justo que el municipio tenga, de antemano, esa certeza.

Como se denota del Art. 14 de la Ley Complementaria 101/2000, exentar a empresas de cobranza de tributo es legal, una vez cabalmente demostrado que ningún perjuicio será causado a las finanzas públicas, porque el equilibrio presupuestario es *condicio sine qua non* para una saludable gestión fiscal. (TCEMG)

Por tanto, el gestor, al abrir mano de recursos públicos, estará asumiendo responsabilidad ante la sociedad y, también, el Tribunal de Cuentas, pues este, de acuerdo con el texto de la Carta Magna, tiene competencia constitucional para fiscalizar el proceso de renuncia tributaria, inclusive la efectividad de la medida adoptada por la Administración. De esa forma, el Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais resalta la responsabilidad del gestor público que opta por la política de renuncia de ingresos, puntualizando que la sociedad debe, de hecho, sentir los beneficios de ese programa.

6. Puntualizaciones reflexivas sobre los pronunciamientos de Renuncia Pública de Ingresos

Enseguida tras la edición de la Ley Complementaria n.º 101/00, doctrinadores comenzaron a discutir la implementación de una metodología de cálculo para mensurar lo que, efectivamente, se dejó de recaudar con la implantación de política económica fundada en renuncia de ingresos. Esa cuestión permaneció mucho tiempo sin respuesta. El 28 de abril de 2005, con la edición del Decreto n.º 303, por la Secretaría del Tesoro Nacional, se definió la forma de apurarse lo que, de hecho, dejó de ser recaudado. Las pesquisas académicas, al promover cuestionamientos, instigaron a la Secretaría del Tesoro Nacional a perfeccionar el proceso de mensuración del montante de ingresos al que se ha renunciado, favoreciendo una mayor transparencia en la Administración Pública, uno de los objetivos primordiales de la Ley Complementaria n.º 101/00.

A pesar del avance en la mensuración de los ingresos efectivamente a los que se ha renunciado, permanece todavía la necesidad de ser promovidos otros estudios. En el Brasil no existe, por ejemplo, un sistema de control y monitoreo de los resultados socioeconómicos efectivamente alcanzados por la renuncia de ingresos, para evaluar el nivel de satisfacción de la sociedad y, consecuentemente, la efectividad de esta política. Así, como en un programa que la administración directamente invierte sus recursos, en el caso de la concesión de un beneficio fiscal, se debe averiguar la efectividad del programa fiscal.

La doctrina debe desarrollar un papel importante en esa discusión al crear mecanismos según los

cuales sea posible evaluar la consecución de los objetivos de determinado programa de incentivo fiscal, así como si el producto de ese programa ha conseguido por lo menos satisfacer a parte de la sociedad. La evaluación de resultados se configura como exigencia legal, pues el Art. 4º de la Ley Complementaria n.º 101/00, obliga la inclusión en la LDO de normas y directrices para que se promuevan mecanismos de evaluación de resultados de los programas financiados con recursos de los presupuestos. En ese caso, cada ente, al elaborar su LDO, debe prever la metodología a ser utilizada en las evaluaciones de los programas de Gobierno a ser implementados, incluyendo aquí la metodología de acompañamiento de las políticas fiscales de renuncia de ingresos.

La doctrina puntúa, aunque la Ley Complementaria n.º 101/00 no tiene objetivo de acabar con la guerra fiscal. De hecho, no hay ningún dispositivo legal que contribuya para evitar la guerra fiscal. La Ley Complementaria n.º 101/00, al adoptar una serie de requisitos para la concesión de incentivos fiscales exige que ese proceso sea realizado con mayor racionalidad, planificación y transparencia. Esto acaba por minar daños por los gestores públicos de conceder beneficios mucho más allá de lo que los cofres públicos permiten. Indirectamente, por tanto, se cree, sí, que la Ley Complementaria n.º 101/00 es capaz de contener el clima belicoso entre estados y entre municipios en la cuestión de la guerra fiscal, pues las decisiones solamente pueden ser tomadas si estuvieren en consonancia con la situación financiera del respectivo ente político.

En relación a la jurisprudencia observada, la Sentencia Final del Tribunal de Cuentas de la Unión analizada denota un hecho interesante: no se encuentra disponible ningún dato sobre renuncia de ingresos de los ejercicios financieros anteriores a 2000. Esa latitud demuestra situación de ausencia de control y transparencia existente antes de la edición de la Ley Complementaria n.º 101/00. Si no era hecho ni siquiera el control de los valores reales de ingresos renunciados, se torna imposible la comprobación de la calidad de esa política pública desarrollada por los entes políticos, sobre la cual no se ejercía la menor fiscalización.

Fueron efectuadas muchas observaciones por el TCU que demuestran que hay mucho por evolucionar en la comprobación del real valor de la renuncia de ingresos. La diferencia apurada, por ejemplo, entre el valor estimado de beneficios tributarios concedidos y los valores efectivamente comprobados de la renuncia de ingresos tal vez pueda ser atribuida a fallos de las metodologías aplicadas para estimar los ingresos que dejarán de ser recaudados. Además, las varias alteraciones metodológicas que el demostrativo que acompaña al proyecto de ley del presupuesto de la Unión sufrió a lo largo del período fueron apuntadas como un punto perjudicial, pues, debido a ellas, no fue posible analizar la forma cómo vinieron comportándose las renunciaciones fiscales en relación a las previsiones contenidas en las leyes presupuestarias.

Por otro lado, no se puede olvidar que las constantes modificaciones fueron implantadas para buscar una mayor transparencia y calidad de la información contable, lo que se muestra una iniciativa loable. No obstante, además de la evidenciación de los valores de ingresos públicos a los que se ha renunciado, la Sentencia Final del TCU deja patente que la discusión del tema debe tener su espectro ampliado, de modo que se promuevan permanentes revisiones en la manutención y concesión de los beneficios fiscales. No basta que se creen mecanismos para comprobación del montante de ingresos renunciada, cuando la calidad de la política fiscal no es evaluada.

Tanto que se extrae de la sentencia final la constatación de que la concesión de beneficios fiscales es, normalmente, hecha por plazo de duración indeterminada. Ocurre que eso no mantiene consonancia con la idea inicial del incentivo fiscal, tornándose, no, un incentivo, sino un beneficio permanente. Deberían, por tanto, ser discutidas cuestiones como el plazo de duración de los beneficios, que sólo debería ser concedido hasta que sea alcanzada su finalidad, o incluso regularizada determinada situación. El propio TCU constató que, a la época de la realización de la auditoría, había también cerca de 97 proyectos de ley en tramitación en el Congreso Nacional que podrían tener impacto en el volumen de renunciaciones de ingresos federales.

La discusión referente a la calidad de esas políticas fiscales debe ser ampliada, de modo que sean inhibidas esas situaciones de beneficios concedidos por plazo indeterminado e, indiscriminadamente, para muchos sectores, de los cuales no siempre se obtendrá retorno. Esa necesidad de crear mecanismos para aferir la satisfacción de la sociedad en relación a un programa de concesión de beneficios fiscales resulta patente en la consulta respondida por el Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais, en que

un ayuntamiento pretende exentar a una empresa del pago de ITBI, con el pretexto de promover la generación de empleos.

En verdad, la consulta impresiona porque el ITBI es impuesto de competencia municipal, cuyo hecho generador es la transmisión *inter vivos*, a cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o acceso físico, y de derechos reales sobre inmuebles, excepto los de garantía, así como cesión de derechos a su adquisición. Así pues, resulta difícil creer que la exención de un impuesto como ese, incidente sobre una operación tan específica, cual sea, la transmisión de inmuebles *inter vivos*, pueda crear empleos.

Esa consulta demuestra la forma cómo las políticas públicas de renuncia de ingresos son implementadas en el Brasil, sin una planificación, sin un estudio en profundidad de sus reales impactos. Por eso, el Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais fue tan vehemente en puntuar que “la Administración, antes de todo, debe tener la garantía de que, con la exención tributaria, cierto y determinado número mínimo de empleo será creado”, enfatizando la responsabilidad que el gestor público, al optar por esa política pública, estará asumiendo ante la sociedad y, también, el Tribunal de Cuentas.

Por fin, el Gobierno federal, al conceder exención de IPI sobre automóviles en diciembre de 2008, en un primer momento, no consiguió impedir que montadoras de vehículos continuasen sus planes de despidos en masa. Las montadoras de vehículos recibieron un incentivo para el consumo de sus productos, pero continuaron disminuyendo sus puestos de trabajo. En un segundo momento, fue exigido de las grandes fábricas el mantenimiento de sus empleados.

Otra consecuencia directa de la política envidada por el Gobierno federal fue la reducción inmediata de los ingresos de los estados, Distrito Federal y municipios. De acuerdo con la Constitución de la República, parte del producto advenido de la recaudación de Impuesto de Renta e IPI, impuestos recaudados por la Unión, deben ser transferidos a los estados, Distrito Federal y municipios. Se trata del Fondo de Participación de los Estados y del Distrito Federal (FPE) y del Fondo de Participación de los Municipios (FPM). Por eso, con la disminución de los ingresos de IPI, hubo la drástica reducción de la transferencia del FPE y FPM, lo que viene dejando, en especial, a muchos municipios en situación financiera absolutamente delicada. En la gran mayoría de los municipios brasileños, el FPM corresponde a la mayor parte de sus ingresos, de forma que esa disminución ha provocado protestas por todo el País. El municipio es quien está más próximo al ciudadano, teniendo que proveerlo en salud, educación, asistencia social, entre otros, de modo que, manteniéndose esa situación, la población podrá ser privada de servicios básicos y esenciales.

7. Consideraciones finales

El objetivo de este estudio consistía en proveer una reflexión sobre doctrina y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Estado de Minas Gerais, que establecen condiciones restrictivas para la renuncia de ingresos públicos. Así, se buscaron fundamentos en la doctrina y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Estado de Minas Gerais, que establecen condiciones restrictivas para la renuncia pública de ingresos. El trabajo puntuó algunos avances en relación a la renuncia de ingresos, política pública ampliamente utilizada por los gestores en el Brasil. La Ley Complementaria n.º 101, editada en 2000, se presenta como el primero de esos avances, al imponer restricciones a la concesión de ese beneficio. En un segundo momento, después de identificada la dificultad en mensurar el volumen de ingresos al que se ha renunciado, la Secretaría del Tesoro Nacional creó la metodología de deducción de ingresos, promoviendo, con eso, una mayor evidenciación de esos valores. Además de eso, los Tribunales de Cuentas vienen fiscalizando la obediencia, o no, a los límites establecidos en la Ley Complementaria n.º 101/00 para la renuncia de ingresos.

Mucho resta todavía para evolucionar. En primer lugar, los Tribunales de Cuentas aún vienen elaborando análisis sin mucha profundidad, sin grandes cuestionamientos, de forma muy incipiente sobre el tema. Interesante la constatación de que el mayor volumen de pronunciamientos viene ocurriendo en la esfera federal, por el Tribunal de Cuentas de la Unión. En el Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais, fue encontrado escaso material relativo al tema, lo que demuestra que este Tribunal no viene

siendo objeto de grandes discusiones en el interior del Estado y municipios de Minas Gerais, tampoco de auditorías en las prestaciones de cuentas anuales, aunque presentes en los ordenamientos del Estado.

Además, no se sabe cómo los Tribunales ejercerán la fiscalización en relación a la metodología implementada por la Secretaria del Tesoro Nacional, que buscaba mayor evidenciación de los valores que el ente político dejó de recaudar. Eso porque esa metodología no viene siendo observada por gran parte de ellos, que continúan elaborando sus leyes de la forma como establecido antes del Decreto n.º 303, del 28 de abril de 2005. Ahora, si ni siquiera el volumen de los ingresos a los que se ha renunciado es correctamente comprobado, mucho menos se percibe un esfuerzo en analizar, cualitativamente, esas políticas. En otros términos, no se puede identificar iniciativas de promover análisis de los objetivos que pretendían alcanzar con la renuncia de ingresos, si esos objetivos fueron, o no, alcanzados, si hay una satisfacción de la población en relación al programa o se benefició a particulares sin haber producido grandes consecuencias político-sociales.

Como sugestión para trabajo futuro, se recomienda el estudio de casos sobre los resultados socioeconómicos efectivamente alcanzados por determinada política de renuncia de ingresos, para evaluar el nivel de satisfacción de la sociedad y la efectividad de esta política.

8. Referencias

- 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 el 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.