

MINISTÉRIO DA ECONOMIA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

Subgrupo Renúncia Fiscal

**Relatório sobre a Discussão para a elaboração
de Instrução de Procedimentos Contábeis**

Sumário

1.	Contextualização	4
1.1.	Subgrupo de Estudos.....	4
1.1.1.	Integrantes do Subgrupo	5
1.1.2.	Metodologia e Prazos	6
1.2.	Estrutura e conteúdo do relatório	8
1.3.	Definições gerais adotadas no estudo	9
2.	Justificativas para o controle contábil das renúncias (Equipe 1)	13
2.1.	Normas	14
2.1.1.	Normas federais	14
2.1.2.	Normas nacionais	18
2.2.	Abordagem contábil no âmbito das NBCTSP	22
2.2.1.	Condições para reconhecimento da renúncia de receita	23
2.2.2.	Tributos e transferências	23
2.2.3.	Despesa paga por meio do sistema tributário e gasto tributário	24
2.2.4.	Demais renúncias de receitas	25
2.3.	Renúncias de receitas tributárias pelo Sistema S.....	26
2.4.	Divulgação	28
3.	Justificativas para o controle orçamentário de renúncia de receitas (Equipe 2).....	29
3.1.	Questões gerais a serem respondidas	29
3.2.	Contextualização	30
3.3.1.	O que seria o controle orçamentário das renúncias?	33
3.3.2.	O que a literatura em geral, acadêmica e técnica, tem discutido sobre o controle orçamentário das renúncias?	36
3.3.3.	A STN poderia exigir legalmente o controle orçamentário das renúncias?	38
3.3.4.	Quais seriam os entendimentos atuais dos Tribunais de Contas sobre o controle orçamentário das renúncias de receitas pelos entes?	43
3.3.5.	As informações estariam disponíveis para a elaboração do PLOA, considerando os diferentes tipos de renúncia de receitas?	47
3.4.	Síntese das discussões.....	49
4.	Justificativas para o Controle Contábil Extraorçamentário da Renúncia de Receita (Equipe 3).....	51
5.	Roteiros contábeis de controle das renúncias de receita (equipe 4).....	58
5.1.	Estrutura das contas.....	58
5.2.	Roteiros / Lançamentos exemplificativos	60
6.	Considerações Finais e Encaminhamentos	63
	Referências	66

Contextualização

A renúncia de receita vem sendo uma preocupação constante do Poder Público em períodos de crise fiscal. Muitos entes estão procurando ter um maior controle sobre os valores renunciados, buscando mensurá-los e evidenciá-los em suas prestações de contas, aumentando assim a transparência e melhorando a gestão dos recursos públicos.

Tal preocupação encontra respaldo em dados levantados pela Receita Federal do Brasil, que estimou os gastos tributários do governo federal em mais de 20% da receita arrecadada nos exercícios de 2015, 2016 e 2017¹. Por outro lado, análise com municípios acima de 500 mil habitantes indica que o controle das renúncias de receita está muito aquém do desejável, uma vez que a maioria desses entes sequer envia junto ao PLOA o demonstrativo do efeito regionalizado das renúncias, conforme exigido pelo art. 165, § 6º da Constituição Federal (Azevedo & Cabello, 2018).

De fato, apesar de se tratar de tema sensível ao equilíbrio das contas públicas e de ser objeto de disposições constitucionais e legais específicas, não há padrões estabelecidos para as três esferas de governo da Federação quanto ao controle e a evidenciação das renúncias de receitas públicas. Esse cenário foi discutido em painel específico no âmbito da 26ª Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF), realizada em outubro de 2018², quando decidiu-se pela criação de um Subgrupo de Estudos específico para tratar do tema, cujas conclusões deveriam ser apresentadas na próxima reunião da Câmara Técnica, em maio de 2019.

1.1. Subgrupo de Estudos

Seguindo as diretrizes do art. 10 Portaria STN nº 767, de 15 de setembro de 2017, e em conformidade com edital previamente publicado em novembro de 2018³, o Subgrupo foi instalado em dezembro de 2018 com o objetivo de avaliar as seguintes questões:

a) relevância e oportunidade de um demonstrativo padronizado das renúncias de receita efetuadas pelas três esferas de governo no curso do exercício financeiro;

¹ DGT Governo Federal: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens>

² Item 5 da pauta, acessível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/ctconf>

³ Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes>

- b) arcabouço normativo a respeito do tema;
- c) experiências internacionais e nacionais de evidenciação de renúncias de receita;
- d) possibilidade de controles orçamentários de renúncias de receita;
- e) possibilidade de controles extraorçamentários de renúncias de receita;
- f) formato, conteúdo e periodicidade mínima de um eventual demonstrativo;
- g) plano de implementação das propostas do Subgrupo.

A metodologia de trabalho utilizada, os resultados alcançados, as conclusões e recomendações do Subgrupo constituem o objeto do presente relatório.

1.1.1. Integrantes do Subgrupo

O Subgrupo de Estudos foi composto pelos seguintes integrantes:

Nome	Instituição
Adriana de Lourdes Barbosa Fantinel Richato	Instituto Gamma de Assessoria a Órgãos Públicos (IGAM)
Alberto Gergull	PUC - SP -IPSAM
Anderson Dos Santos Rocha	Prefeitura Municipal de Camaçari/BA
Bruno Raphael Sarmiento Moraes	Ábaco Tecnologia de Informação
Cláudia Magalhães Dias Rabelo de Sousa	Tesouro Nacional (CCONF/STN)
Dreone Mendes	Município de Luzerna/SC
Flavio George Rocha	Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina
João Barbosa França	Câmara Legislativa do Distrito Federal
João Henrique Pederiva	Senado Federal
Jorge Pinto de Carvalho Júnior	Tribunal de Contas do Município de São Paulo
Lilian Maria Cordeiro	Tesouro Nacional (COREM/STN)
Magaly Nunes do Nascimento	Prefeitura Municipal de Serra/ ES
Manuel Roque dos Santos Filho	Secretaria de Estado da Fazenda da Bahia
Maria José Pereira Yamamoto	Tesouro Nacional (CCONF/STN)
Oswaldo do Rosário do Vale	Tribunal de Contas do Estado da Bahia
Renata Luciana dos Reis Magalhães	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo
Ricardo Borges de Rezende	Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás
Ricardo Rocha de Azevedo	Universidade Federal de Uberlândia
Suani Alves dos Santos	Prefeitura Municipal de Manaus/ABRASF
Thiago de Castro Sousa	Tesouro Nacional (CCONF/STN)
Vivian Lie	Prefeitura Municipal de São Paulo

1.1.2. Metodologia e Prazos

A primeira etapa dos trabalhos consistiu em um período de nivelamento de conhecimentos que se estendeu entre 10 de dezembro e 14 de janeiro. Durante essa fase os integrantes compartilharam livremente, via e-mail, material de leitura acerca dos seguintes temas:

- a) justificativas para o controle contábil de renúncia de receitas: argumentos técnicos e legais a favor ou contrários à existência de controles contábeis específicos para as renúncias de receita.
- b) justificativas para o controle orçamentário de renúncia de receitas: normativos e orientações técnicas que justificariam, como regra geral, um controle orçamentário de renúncias de receita. Ou seja, um controle que pressupõe não apenas um anexo ao orçamento, mas estimativas de renúncia integradas à própria peça orçamentária.
- c) justificativas para o controle extraorçamentário de renúncia de receitas: normativos e orientações que justificariam, como regra geral, um controle extraorçamentário de renúncias de receita. Ou seja, argumentos técnicos e legais contrários ao trânsito orçamentário das renúncias de receita.
- d) casos concretos de renúncias de receita: exemplos reais de renúncias de receitas nos âmbitos federal, estaduais e municipais.

Em seguida o Subgrupo foi dividido em cinco equipes temáticas, composta de um coordenador de equipe e pelo menos mais dois integrantes, além de uma equipe responsável pela coordenação geral dos trabalhos, conforme disposto a seguir:

Equipe 1 - Justificativas para o controle contábil de renúncia de receitas: Alberto Gergull (coordenador), João Henrique Pederiva e Manuel Roque dos Santos Filho.

Equipe 2 - Justificativas para o controle orçamentário de renúncia de receitas: Ricardo Rocha de Azevedo (coordenador), Renata Luciana dos Reis Magalhães e Suani Alves dos Santos.

Equipe 3 - Justificativas para o controle extraorçamentário de renúncia de receitas: Flavio George Rocha (coordenador), Anderson dos Santos Rocha, Osvaldo do Rosário do Vale e Vivian Lie.

Equipe 4 - Roteiros contábeis para controle de renúncias de receitas mais comuns: Dreone Mendes (coordenador), Adriana de Lourdes Barbosa Fantinel Richato, Bruno Raphael Sarmiento Moraes e Jorge Pinto de Carvalho Júnior.

Equipe 5 - Proposta de demonstrativo anual de renúncias de receita: Ricardo Borges de Rezende (coordenador), João Barbosa França, Lilian Maria Cordeiro, Magaly Nunes do Nascimento.

A coordenação geral dos trabalhos foi realizada pelos integrantes da Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação do Tesouro Nacional (CCONF/STN): Thiago de Castro Sousa, Cláudia Magalhães Dias Rabelo e Maria José Pereira Yamamoto.

Cada coordenador de Equipe teve liberdade para conduzir os trabalhos da maneira e com as ferramentas que julgasse apropriada. A coordenação geral do Subgrupo disponibilizou para uso de cada Equipe o fórum online do Tesouro Nacional e utilizou ferramentas de rede social e e-mail para discutir o andamento dos trabalhos concomitantemente com todos os coordenadores de Equipe. Nessa etapa foram definidos os seguintes pontos de controle:

- 18 março – divulgação da primeira *release* dos temas (relatórios de cada uma das cinco Equipes deve ser disponibilizado no Fórum do Tesouro)
- Entre 18 e 29 de março – período de leitura e sugestões (todos os participantes podem opinar no Fórum sobre quaisquer partes de cada um dos relatórios)
- 08 de abril – divulgação da 2ª *release* dos temas, com respostas às sugestões (as Equipes devem postar no fórum versão final revisada dos relatórios)
- 18 de abril – consolidação do relatório, com elaboração de proposta de conclusão (a ser feito pelos integrantes da CCONF/STN)
- 23 de abril – reunião com o subgrupo, discutindo consolidação e conclusões (videoconferência agendada pela CCONF/STN)
- 30 de abril – reunião para fechamento, com aprovação (videoconferência agendada pela CCONF/SUCON).

O restante do presente documento consolida o resultado dos trabalhos desenvolvidos nas etapas acima descritas.

1.2. Estrutura e conteúdo do relatório

Este trabalho foi estruturado em seis capítulos, sendo o primeiro a presente introdução e o último correspondendo às conclusões e recomendações alcançadas pelo Subgrupo.

Os capítulos 2, 3, 4 e 5 abordam os eixos temáticos desenvolvidos por quatro das cinco Equipes em que foi subdividido o Subgrupo, incorporando as posteriores alterações fruto das discussões a que foram submetidos e que envolveram a totalidade dos membros do Subgrupo

O capítulo 2 trata dos argumentos técnicos e legais que respaldam um controle contábil das renúncias de receita.

O capítulo 3 explora os argumentos que justificariam registros contábeis em contas que controlam a previsão e execução orçamentária (classes 5 e 6 do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP) para evidenciar eventuais renúncias de receita.

O capítulo 4 aborda os argumentos em favor de controles contábeis das renúncias de receita em contas das classes 7 e 8 do PCASP (controle contábil extraorçamentário).

O capítulo 5 propõe um rol de contas e dá exemplos de registros contábeis que, em conjunto, compõem uma estrutura básica para realizar o controle contábil de renúncias de receitas, que pode ser realizado caso o ente adote por um controle extraorçamentário, ou agir em paralelo ao controle orçamentário, permitindo uma evidenciação dos efeitos independente da política contábil adotada.

O eixo de estudo analisado pela Equipe 5 dizia respeito a uma proposta de demonstrativo anual para evidenciar as renúncias de receita incorridas no exercício, contudo o Subgrupo concluiu que esse tema requer maior detalhamento do que foi possível desenvolver durante período, de forma que o assunto foi excluído da versão final desse relatório.

Os capítulos temáticos seguem uma ordem lógica e as reflexões acerca de cada tema são interligadas, sendo possível identificar tanto pontos de convergência como divergência entre os argumentos levantados nos diferentes capítulos. Como indicado no capítulo final desse trabalho, nem sempre foi possível se chegar a um consenso em relação a

algumas interpretações técnicas conflitantes. Contudo, o registro desses argumentos e interpretações feito aqui é, certamente, uma fonte importante para estudos e reflexões mais aprofundadas.

É importante frisar que as normas mais importantes que regulam as renúncias de receita, como o art. 165 da Constituição Federal, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a NBC TSP 01, a NBC TSP 02, dentre outras, foram citadas e usadas como fundamentos teóricos por mais de um subgrupo. Optou-se por manter essas inúmeras citações no corpo de cada capítulo, ainda que se tratem de repetições de referências aos mesmos normativos, pelo motivo que a existência de perspectivas distintas entre as Equipes em relação aos problemas analisados culminou, em certos tópicos, no desenvolvimento de diferentes interpretações sobre essas normas. Caso se optasse por tratar o conjunto desses normativos em um único capítulo específico, retirando a maioria das referências a esses do restante do texto, haveria o risco de se perder a clareza de como os argumentos e pontos de vista variados presentes nos capítulos temáticos foram desenvolvidos.

1.3. Definições gerais adotadas no estudo

Elenca-se a seguir todas as definições gerais que subsidiaram as discussões nas 5 Equipes temáticas. O conjunto de definições é importante, dada a necessidade de padronização de conceitos comuns durante o estudo.

Anistia - perdão das infrações cometidas pelo sujeito passivo anteriormente à vigência da lei que a concedeu (CTN, Arts. 180 a 182).

Benefícios fiscais - denominação ampla que abrange o conjunto de benefícios possíveis de serem concedidos pelos entes públicos, como os de natureza tributária, financeira ou creditícia.

Benefícios financeiros - desembolsos efetivos realizados por meio das equalizações de juros e preços, bem como a assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional, cujos valores constam do orçamento da União (Portaria MF nº 379/2006).

Exemplos:

- Equalização de juros: Programa de Sustentação do Investimento (PSI) e o Programa de Apoio ao Setor Sucroalcooleiro (PASS).

- Equalização de preços: Programa Garantia e Sustentação de Preços na Comercialização de Produtos Agropecuários, amparado pela Política de Garantia de Preços Mínimos (PGPM), e a Subvenção a Consumidores de Energia Elétrica da Subclasse Baixa Renda.

Benefícios creditícios - gastos decorrentes de programas oficiais de crédito, operacionalizados por meio de fundos ou programas, à taxa de juros inferior ao custo de captação do Governo Federal (Portaria MF nº 379/2006). São denominados *subsídios implícitos* em função de não estarem alocados no Orçamento Geral da União.

Exemplos:

- Fundos Constitucionais de Financiamento (FNO, FNE, FCO); Fundo da Marinha Mercante (FMM); Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT).

Crédito presumido - representa o montante do imposto cobrado na operação anterior e objetiva neutralizar o efeito de recuperação dos impostos não cumulativos, pelo qual o Estado se apropria do valor da isenção nas etapas subsequentes da circulação da mercadoria (MCASP, 8ª Edição, p. 58).

Confere ao contribuinte a opção de se creditar de um valor presumido em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos, inclusive aquele cobrado na operação anterior, visando recuperar impostos não cumulativos. Normalmente o valor do crédito presumido é calculado pela aplicação de uma determinada alíquota sobre o valor do imposto devido na operação.

Concessão de caráter não geral - dispensa legal, pelo Estado, do débito devido. Implica em tratamento tributário diferenciado para determinado setor/ segmento/ contribuinte/ programa.

Custo de oportunidade - Custo de oportunidade é o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada. (NBC T 16.11 - Subsistema de Informação de Custos do Setor Público).

Despesa paga por meio do sistema tributário - gastos em que o governo utiliza o sistema tributário como um método conveniente de pagamento de benefícios aos contribuintes que seriam, de outra maneira, pagos utilizando-se outros meios de pagamento, tais como depósito direto do montante na conta bancária do contribuinte. Por exemplo, o governo pode pagar parte dos prêmios de seguro de saúde dos seus residentes, para encorajar a aceitação de tal seguro, tanto pela redução do passivo tributário do indivíduo ou pagando um montante diretamente à companhia de seguros. Nesses casos, o montante é devido independentemente de o indivíduo pagar tributos. (NBC TSP 01– Receita de Transação sem Contraprestação)

Evento tributável - evento que, por determinação do governo, poder legislativo ou outra autoridade, está sujeito à cobrança de impostos (ou qualquer outra forma de tributo) (NBCTSP 01).

Gastos tributários - são as disposições preferenciais da legislação tributária que fornecem benefícios fiscais a certos contribuintes e que não estão disponíveis a outros. (NBCTSP 01).

Esses são *gastos indiretos* do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região (RFB, 2018).

Apresentam-se como sendo um desvio da “estrutura normal da tributação”. São sempre de caráter não geral. Esses gastos indiretos não são realizados regularmente por dentro do orçamento, através de execução orçamentária (empenhos), mas sim, por meio do sistema tributário.

Isenção - espécie mais usual de renúncia e define-se como a dispensa legal, pelo Estado, do débito tributário devido. (CTN, Arts. 176 a 179).

Outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado - benefícios fiscais diferenciados não enquadrados nos itens anteriores. Também são exceções aos conceitos

centrais das normas tributárias e concedem tratamentos diferenciados, seja para setor específico, beneficiário específico, ou mesmo, programa específico.

Remissão - perdão da dívida, que se dá em determinadas circunstâncias previstas na lei, tais como valor diminuto da dívida, situação difícil que torna impossível ao sujeito passivo solver o débito, inconveniência do processamento da cobrança dado o alto custo não compensável com a quantia em cobrança, probabilidade de não receber, erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, equidade, etc. (CTN, Art. 172).

Renúncia de receitas - efeito financeiro decorrente da instituição de benefícios fiscais (Henriques, 2009). A LRF, em seu art. 14, § 1º enumera as várias situações em que se verifica a “renúncia de receita”; são elas: a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado (Pureza, 2006).

Transação com contraprestação é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços, ou tem passivos extintos, e diretamente entrega em troca um valor aproximadamente equivalente (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) à outra parte (NBCTSP 02).

Transação sem contraprestação - aquela não oriunda de troca. Em transação sem contraprestação, a entidade recebe um valor de terceiro sem diretamente entregar em troca valor aproximadamente igual, ou entrega um valor a outra entidade sem diretamente receber valor aproximadamente igual em troca (NBCTSP 02).

Valor justo - valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, em transação sem favorecimentos, entre partes conhecedoras, dispostas a isso (NBCTSP 02).

2. Justificativas para o controle contábil das renúncias (Equipe 1)

A noção de renúncia de receitas é, muitas vezes, contrafactual, pelo que, a melhor maneira de captar a essência das transações pertinentes, em harmonia com a Estrutura Conceitual, parece passar pela gestão econômica, ou seja, pela utilização do custo de oportunidade das escolhas públicas. Tal custo é determinado pela diferença apurada em cada transação entre o valor atribuído e o valor justo do bem ou serviço prestado pela administração pública ou governo central, em linha com as NBCs TSP Estrutura Conceitual, TSP1 e TSP2 (receitas sem e com contraprestação).

Considerando ainda as necessidades informacionais da gestão fiscalmente responsável, derivadas da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) e legislação correlata superveniente, inclusive constitucional, o uso do critério parece atender todas os requisitos para inclusão em Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG) referidas pela Estrutura.

Tal gestão extrapola a tomada de decisão e a responsabilização ou prestação de contas (*accountability*) do ordenador de despesa e abrange também as do legislador tanto do agente público individual quanto institucionalmente. Assim, além da ampliação do controle social, sobre a solidez e sustentabilidade das normas que integram o ordenamento jurídico em geral, a insubsistência dos efeitos fiscais esperados e que justificaram a edição da própria norma pode determinar a nulidade pelo vício desse motivo ou requisito determinante.

Nesse sentido, por exemplo, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 46, de 20 de fevereiro de 2019, que modifica o sistema de previdência social, altera o art. 195, § 5º, da Lei Maior (Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988) para que administradores públicos, legisladores e magistrados indiquem fontes de recursos para ampliar benefícios ou serviços da seguridade social, ou seja, há tendência de expansão dos agentes públicos submetidos aos ditames da gestão fiscalmente responsável: “[CF1988, art. 195] § 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido por ato administrativo, lei ou decisão judicial, sem a correspondente fonte de custeio total.”⁴

⁴https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1713903&filename=Avulso+-PEC+6/2019

O ponto essencial dessas considerações é destacar a necessidade de identificação explícita das contribuições do controle contábil das renúncias de receitas públicas para a ampliação da *accountability* e o aperfeiçoamento dos subsídios aos tomadores de decisão, em prol da melhoria sustentada da qualidade das decisões e escolhas públicas em convergência com a Estrutura Conceitual.

No contexto do planejamento que previne riscos e corrige desvios das contas públicas, as proposições legislativas assumem o protagonismo antes conferido às leis orçamentárias e aos cronogramas de desembolso como instrumentos básicos do planejamento estatal determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. Sob essa ótica, o desafio trazido pela gestão fiscal responsável é identificar como o controle contábil da renúncia contribui para o processo decisório e para a *accountability* do impacto das proposições legislativas nos resultados fiscais.

As transferências de renda promovidas por renúncias tributárias e benefícios financeiros e creditícios afetam de forma direta as necessidades de financiamento do setor público e deveriam ser objeto de controle contábil, dado que seu impacto sobre os resultados nominais equivale ao do aumento das despesas. Outros benefícios e incentivos, como os patrimoniais, deveriam observar o mesmo critério de impacto sobre os resultados fiscais para determinar a modalidade e o grau de controle contábil adequado.

Assim, cabe às normas contábeis balizar os procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação das renúncias. A mensuração desses impactos fiscais pode observar diversos graus de certeza. No entanto, as dificuldades de mensuração não podem obstar os controles contábeis necessários para que as informações sobre o patrimônio público e suas variações sejam substantivas, fiéis e adequadamente representadas.

2.1. Normas

2.1.1. Normas federais

Na esfera federal, a Lei que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal exige expressamente, o controle contábil das renúncias de receitas de forma ampla (Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, art. 15).

Em outro dispositivo do mesmo artigo, essa Lei determina também o registro e a evidenciação dos custos dos programas e das unidades administrativas.

[Lei nº 10.180/2001] Art. 14. O Sistema de Contabilidade Federal visa a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União.

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

I - as operações realizadas pelos órgãos ou entidades governamentais e os seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio da União;

II - os recursos dos orçamentos vigentes, as alterações decorrentes de créditos adicionais, as receitas prevista e arrecadada, a despesa empenhada, liquidada e paga à conta desses recursos e as respectivas disponibilidades;

III - perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados;

IV - a situação patrimonial do ente público e suas variações;

V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;

VI - a aplicação dos recursos da União, por unidade da Federação beneficiada;

VII - a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais.

Parágrafo único. As operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira não compreendidas na execução orçamentária serão, também, objeto de registro, individualização e controle contábil.

CAPÍTULO II

DA ORGANIZAÇÃO E DAS COMPETÊNCIAS

Art. 16. O Sistema de Contabilidade Federal compreende as atividades de registro, de tratamento e de controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis.

Art. 17. Integram o Sistema de Contabilidade Federal: I - a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central;⁵

[...]

Em verdade, a mencionada Lei resultou da conversão de medidas provisórias reeditadas mensalmente desde a Medida Provisória nº 480, de 27 de abril de 1994. No entanto, os dispositivos pertinentes ao Sistema de Contabilidade Federal, com destaque para os pertinentes aos custos dos programas e das unidades administrativas e às renúncias de receita integraram essas medidas provisórias, a partir da Medida Provisória nº 1.893-67, de 29 de junho de 1999, praticamente sem alterações em relação ao texto legal. Assim, a exigência normativa de controle contábil da renúncia de receitas da União existe há cerca de vinte anos.

⁵ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm

A regulamentação do Sistema de Contabilidade Federal, pelo Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009, também reproduziu as demandas daquela medida provisória sem alterações substantivas de texto.

Desse modo, o controle contábil de renúncia de receitas é indispensável, por exemplo, para subsidiar estimativas de impactos orçamentários e financeiros e indicações das eventuais compensações de renúncias de receitas versadas em proposições legislativas.

O Regimento Interno do Senado Federal (RISF) traz a definição de proposições:

[RISF] “Art. 211. Consistem as proposições em:
I - propostas de emenda à Constituição;
II - projetos;
III - requerimentos;
IV - indicações;
V - pareceres;
VI - emendas.”⁶

Tais proposição resultam em normas constitucionais ou infraconstitucionais que dispõe sobre os patrimônios públicos e privados em todas as esferas federadas. Dessa maneira, a exigência do controle contábil das renúncias de receitas decorre de dispositivos constitucionais e infraconstitucionais.

Ainda na esfera federal, com a finalidade de subsidiar o processo decisório legislativo e aperfeiçoar a *accountability* desse processo, pela Emenda Constitucional nº 95/2016, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) exige estimativa de impacto fiscal das proposições legislativas.

[ADCT] Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro⁷.

Vale lembrar que os princípios constitucionais federais também vinculam as constituições e leis orgânicas dos demais entes federados. Assim, o controle contábil das renúncias é imprescindível para a disponibilidade de informações comparáveis, sistemáticas e confiáveis que subsidiem, por exemplo, o cumprimento do requisito constitucional de instrução das proposições legislativas tanto nas deliberações e decisões parlamentares

⁶ <https://www25.senado.leg.br/documents/12427/45868/RISFCompilado.pdf/cd5769c8-46c5-4c8a-9af7-99be436b89c4>

⁷ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc95.htm

quanto no controle social sobre tais deliberações e decisões. Decisões e controle social bem informados melhoram a responsividade e a qualidade democráticas das escolhas alocativas nacionais, estaduais e locais, assim como a gestão do patrimônio público em geral.

Mais recentemente, a Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para 2019 (LDO2019), remete a um plano de revisão de receitas e despesas, com estabelecimento de prazos de vigência e meta de redução dos benefícios tributários (Lei nº 13.707, de 14 de agosto de 2018).

[LDO2019], Art. 21. ... § 4º O plano de que trata o § 3º e as correspondentes proposições legislativas:

... III - no que tange às receitas:

... b) estabelecerão, em relação aos benefícios tributários:

1. prazo de vigência para cada benefício;
2. cronograma de redução de cada benefício, de modo que a renúncia total da receita, no prazo de 10 (dez) anos, não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto.⁸

Importa frisar que a mesma LDO 2019, a exemplo de diretrizes orçamentárias federais anteriores, ampliou o escopo da necessidade de controle contábil de renúncias de receitas em geral [3].

[LDO2019] Art. 114. As proposições legislativas e as suas emendas, conforme o art. 59 da Constituição, que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem diminuição de receita ou aumento de despesa da União, deverão estar acompanhadas de estimativas desses efeitos no exercício em que entrarem em vigor e nos dois exercícios subsequentes, detalhando a memória de cálculo respectiva e correspondente compensação para efeito de adequação orçamentária e financeira, e compatibilidade com as disposições constitucionais e legais que regem a matéria.

Desse modo, além dos incentivos e benefícios tributários, importam também incentivos ou benefícios de natureza financeira, creditícia ou patrimonial.

[LDO2019] Art. 116. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

§ 1º Ficam vedadas a concessão e a ampliação de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial, exceto a prorrogação por prazo não superior a cinco anos, desde que o montante do incentivo ou benefício prorrogado seja reduzido em pelo menos dez por cento ao ano e que o respectivo ato seja acompanhado dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação.

⁸ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/Lei/L13707.htm

Os benefícios financeiros referem-se a transferências que a União efetua a terceiros, inclusive bancos públicos, para fins de equalização de juros e preços, devendo a despesa estar autorizada no orçamento (benefícios explícitos). Por sua vez, os benefícios creditícios dizem respeito às diferenças entre taxas de juros cobradas em financiamentos concedidos com recursos da União e os custos de captação dos recursos, diferenças essas não incluídas no orçamento (benefícios implícitos), mas que podem ser estimadas sem aparentes percalços.

Segundo a proposta orçamentária da União para 2019, nos benefícios implícitos, sobressaem os Fundos Constitucionais de Financiamento (FNE, FNO e FCO) e o Fundo de Financiamento Estudantil (FIES). Dos benefícios relativos aos empréstimos e financiamentos do BNDES relacionados às rubricas Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), Empréstimos da União ao BNDES e Programa de Sustentação do Investimento (PSI) apenas o PSI é benefício explícito.

Embora os dispositivos da mencionada LDO 2019 vinculem apenas a União, eles apontam para a trajetória de expansão do escopo do controle contábil necessário sobre as renúncias de receitas, que ultrapassa o foco nas renúncias tributárias para abranger também renúncias financeiras, creditícias ou patrimoniais, entre outras modalidades.

2.1.2. Normas nacionais

A LRF, como norma de alcance nacional, isto é, aplicável a todos os entes federados, já enfatizava a necessidade de controle contábil da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios tributários na forma de renúncia de receita. Ademais, é requisito essencial da gestão fiscal responsável a instituição e cobrança de todos os tributos da competência do ente federado. Além disso, enquanto não implantado o conselho de gestão fiscal, cumpre ao órgão central de contabilidade da União a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas.

[LRF] Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos

dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.[...]

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: [...]

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.⁹

Fica evidente o destaque conferido pela LRF para as renúncias tributárias. Contudo, pela Constituição Federal de 1988 (CF1988), o projeto de lei orçamentária de cada ente federado deve estar acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

[CF1988] art. 165, “§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”

Contudo, de um lado, não há critérios que garantam a comparabilidade dessas informações ao longo do tempo ou entre as diversas unidades federadas. De outro lado, os atuais demonstrativos que acompanham os projetos de lei orçamentária, com sua frequência anual, não suprem as necessidades informacionais constantes dos processos decisórios relativo às renúncias e benefícios nem a satisfatória responsabilização ou prestação de contas dos agentes públicos pertinentes.

⁹ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm

Em suma, como a produção legislativa é continuada, o demonstrativo constitucionalmente referido, com destaque para a informação sobre gastos tributários, precisaria ser também continua para balizar seu uso nas avaliações de impacto e compensação fiscais das proposições legislativas. Ademais, a comparabilidade no tempo e entre os entes da federação desses relatórios "ad hoc", ou seja, sua consistência temporal e espacial pode ficar comprometida sem validação que observe os requisitos qualitativos das informações contábeis.

Desse modo, os benefícios financeiros e creditícios, os gastos tributários e outras transações que impactem o patrimônio público de modo a diminuir os resultados fiscais primários ou a ampliar a necessidade de financiamento do setor público e o endividamento governamental, do ponto de vista das origens de recursos, precisam ser documentados de forma sistemática, regulada e confiável, ou seja, mediante controles contábeis adequados para adequada instrução visando a dirimir possíveis controvérsias.

Embora a legislação mencionada não explicita a redução de renúncias de receitas como forma de compensação de outros fatos contábeis que diminuem resultados fiscais, tais reduções vêm sendo aceitas como meio de compensação do aumento de despesas ou da redução de outras receitas, para fins de compatibilidade e adequação orçamentária e financeira.

Isso aconteceu, por exemplo, na redução do preço do óleo diesel, no contexto da greve dos caminhoneiros, em que parte da compensação ocorreu mediante redução da renúncia e dos incentivos no Reintegra, no IPI incidente sobre concentrados de refrigerante e na tributação da indústria química.¹⁰

Tais medidas governamentais foram cercadas por celeumas e controvérsias acerca da mensuração sem vieses dos impactos orçamentários e financeiros das medidas propostas. Tais celeumas e controvérsias poderiam ser rápida e efetivamente solvidas, caso houvesse controles contábeis padronizados dos respectivos impactos patrimoniais que balizassem as ações de todas as partes envolvidas.

¹⁰ <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/05/para-reduzir-diesel-governo-onera-exportadores-e-corta-recursos-para-obras.shtml>

Outro exemplo de como os controles contábeis de renúncias de receitas contribuiriam para a solução de controvérsias federativas reside no encaminhamento das compensações por perdas de desonerações de ICMS decorrentes da Lei Kandir. Neste caso, o Supremo Tribunal Federal determinou que o Congresso Nacional regulamentasse a matéria. Em cumprimento a essa decisão, a “Comissão Mista Especial sobre a Lei Kandir” aprovou parecer, em 15/05/2018, em que se destaca a seguinte passagem:

Ainda que os períodos e os indexadores considerados pelas duas estimativas [elaboradas por FAPESPA e Comsefaz respectivamente], sejam diferentes, os resultados alcançados apresentam discrepâncias significativas, reforçando as incertezas em torno do tema. É crível que o TCU, se incumbido dessa tarefa pelo Congresso Nacional ou em cumprimento ao decidido pelo STF, poderia chegar a um terceiro resultado.¹¹

Esse último exemplo ilustra três pontos relevantes da presente discussão:

- a) a regulação contábil das renúncias de receitas afeta a qualidade fiscal das decisões administrativas, legislativas e judiciais, assim como os controles horizontal e vertical, isto é, realizado por outros órgãos da administração pública ou social em torno dessas decisões (*accountability*);
- b) a ausência de paradigmas consistentes dos órgãos reguladores contábeis nacionais sobre o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação contábeis dos efeitos patrimoniais das renúncias de receitas incentiva controvérsias e enseja soluções mais lentas, menos eficientes e nem sempre mais justas e sustentáveis sob o prisma técnico e dos princípios constitucionais e infraconstitucionais que regem a atuação dos agentes públicos;
- c) o espaço regulatório contábil que permeia as atividades de renúncia de receitas vem sendo ocupado por agentes sem formação contábil e por outras lógicas que não de controle contábil. Como afirma o artigo seminal de Joni J. Young (“*Outlining regulatory space: Agenda issues and the FASB*”), de 1994, sobre a experiência regulatória contábil norte-americana.

Neste artigo, espaço regulatório é um espaço conceitual abstrato no qual ocorrem mudanças nas práticas de reconhecimento e mensuração de contabilidade para fins gerais externos (contabilidade financeira). Esse espaço é construído por pessoas,

¹¹ <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/bee6a28a-921f-4914-85a4-8c7790b53572>, p. 26.

organizações e eventos que atuam sobre a contabilidade e as práticas contábeis. O espaço regulatório abrange o conjunto de problemas contábeis para o qual uma ação racional de regulação pode ser exercida. É dentro desse espaço que o processo de mudança das práticas de contabilidade financeira ocorre. Espaço regulatório é uma arena em que o regulador contábil promove padrão que, nas palavras do FASB's, "refinam" e "melhoram" as demonstrações contábeis da organização para fins externos. Espaço regulatório não é um espaço em que ocorram mudanças dramáticas de práticas contábeis. Em lugar disso, é um espaço de experimentação de aperfeiçoamentos incrementais com as práticas e as normas contábeis existentes. Contudo, essa experimentação é relevante, dadas as consequências sociais e econômicas derivadas dos padrões contábeis. É dentro do espaço regulatório que as proposições fundamentais para a contabilidade e as demonstrações contábeis são defendidas, mantidas e promovidas.

[Tradução livre de "In this paper, regulatory space is an abstract conceptual space within which changes in the recognition and measurement practices of financial accounting occur. This space is constructed by people, organizations and events that act upon accounting and accounting practices. Regulatory space encompasses the set of accounting problems for which a rationale for standard-setting action can be developed. It is within this space that the process of change in financial accounting practices occurs. Regulatory space is an arena where the accounting standard-setter issues standards that in the FASB's words "refine" and "improve" the financial reports of the organization. Regulatory space is not a space within which dramatic changes in accounting practices occur. Instead, it is a space for tinkering with existing practices and financial statements. However, this tinkering is significant given the social and economic consequences arising from accounting standards. It is within regulatory space that the fundamental claims made for accounting and accounting reports are defended, maintained and promoted."¹²

2.2. Abordagem contábil no âmbito das NBCTSP

O tema Renúncia de Receitas está mais diretamente relacionado com as seguintes Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público¹³:

- NBCTSP Estrutura Conceitual;
- NBCTSP 01 Receitas de Transação sem Contraprestação;
- NBCTSP 02 Receitas de Transação com Contraprestação.

As renúncias mais comumente observadas ocorrem com os tributos e transferências abrangidas pela NBCTSP 01 Receitas de Transação sem Contraprestação.

Outras renúncias podem ocorrer dentre as receitas decorrentes da prestação de serviços, venda de bens e do uso de ativos da entidade por terceiros, gerando juros, royalties

¹² [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90013-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90013-2); p. 84-85

¹³ Nas discussões do Subgrupo houve uma posição minoritária de que a NBC T 16.11 (Subsistema de Informação de Custos do Setor Público) e a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes também estão relacionadas ao tema.

e dividendos ou distribuições assemelhadas, abrangidas pela NBCTSP 02 Receitas de Transações com Contraprestação.

A NBCTSP Estrutura Conceitual oferece bases para o reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações contábeis.

2.2.1. Condições para reconhecimento da renúncia de receita

A renúncia de receita ocorre como expressão da vontade do ente público e pressupõe a presença de todos os requisitos à materialização da receita passível de renúncia. Em outras palavras, a transação “renúncia de receitas” somente se configura para receitas que preencham plenas condições de reconhecimento na ausência da renúncia.

A NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL condiciona o reconhecimento contábil de uma transação à conformidade quanto à definição de elemento (ativo, passivo, receita e despesa) e aos requisitos de mensuração.

O reconhecimento da receita pressupõe a possibilidade de reconhecimento do ativo dela decorrente, como um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de um evento passado, podendo ser compra, evento tributável ou transferência. A possibilidade de ocorrências no futuro, como por exemplo, a intenção de arrecadar a tributação não é evento passado que gere ativo, sob a forma de direito, sobre o contribuinte.¹⁴

2.2.2. Tributos e transferências

Os tributos e transferências são tratados no âmbito da NBCTSP 01 – Receitas de Transação sem Contraprestação.

A transação sem contraprestação é aquela em que a entidade recebe o recurso sem oferecer como contrapartida um valor equivalente, ou sem nada entregar, ou ainda entregando somente um valor irrisório. A transação onde a contraprestação é feita por um valor equivalente dá origem a uma receita com contraprestação, tratada no âmbito da NBCTSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação. É também prevista a existência de transações

¹⁴ No âmbito das discussões do subgrupo houve entendimento minoritário de que as renúncias de receita possuem um componente de indeterminação ou condicionalidade que as caracterizariam como elementos contingentes, cujo reconhecimento depende do grau de certeza sobre a efetivação do evento ou da quantificação do montante para fins de provisionamento e inscrição em contas patrimoniais ou de resultados. Segundo essa interpretação, as renúncias teriam caráter contingente devido à sua natureza contrafactual.

onde a contraprestação é parcial, mas não se aproxima do valor justo dos recursos recebidos. Nesses casos, a entidade precisa avaliar a ocorrência de uma combinação de transações com e sem contraprestação, devendo ser cada componente reconhecido separadamente.

A maioria das receitas do setor público (governos e de outras entidades do setor público) é decorrente de transações sem contraprestação, como tributos e transferências (monetárias ou não monetárias).

Os tributos geralmente correspondem à maior fonte de receitas do setor público. A tributação é arrecadada sobre indivíduos e outras entidades, por meio do poder soberano do Estado. As transferências não compulsórias não são tributos, embora possam ser resultantes de transações sem contraprestação.

2.2.3. Despesa paga por meio do sistema tributário e gasto tributário

A receita tributária deve ser reconhecida pelo seu montante bruto e não deve ser reduzida pelas despesas pagas por meio do sistema tributário. As despesas pagas por meio do sistema tributário são benefícios concedidos independentemente da condição de contribuinte e que não reduzem a base de arrecadação. A NBCTSP 01 apresenta um exemplo no qual o governo pagaria parte dos prêmios de seguro saúde dos residentes, como forma de estimular a adesão. A forma de operacionalizar este benefício poderia ser tanto pela redução do passivo tributário do indivíduo, como por meio de pagamentos diretamente à companhia seguradora. A norma determina que receita tributária deverá ser acrescida pelo montante das despesas pagas por meio do sistema tributário.

Já os gastos tributários não devem compor o montante das receitas tributárias. Diferentemente, nos gastos tributários o benefício está disponível somente aos contribuintes que possam se beneficiar com a redução da sua base de contribuição. O exemplo dado pelo NBCTSP 01 é dos gastos de saúde abatidos na base de cálculo da tributação sobre a renda. Neste caso, o benefício ocorre somente para os indivíduos que pagam tributos, reduzindo a tributação, e não estão disponíveis aos que não pagam tributos. A norma descreve gastos tributários como “receitas perdidas, não despesas, e não originam entradas ou saídas de

recursos, quer dizer, elas não originam ativos, passivos, receitas ou despesas ao governo tributante”.¹⁵

A exemplo remete-se à NT 004/18 § 29 do Estado de Santa Catarina que situa os benefícios fiscais concedidos pelo Estado como gastos tributários:

Analisando os tipos de benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina entende-se que todos são enquadrados como gastos tributários, pois só podem usufruir de tais benefícios os contribuintes desses tributos não se caracterizando, portanto, um pagamento de benefício por meio do sistema tributário.

Exemplificando, enquadram-se como gastos tributários as das renúncias de receitas relativas à anistia, ao crédito presumido, à isenção, à remissão e a alteração de alíquota ou redução da base de cálculo do tributo ou contribuição que implique em redução das receitas que seriam arrecadadas pelos entes públicos.

2.2.4. Demais renúncias de receitas

As demais renúncias de receitas são tratadas no âmbito da NBCTSP 02 Receitas de Transação com Contraprestação.

As receitas com contraprestação ocorrem quando a troca se dá por um valor aproximadamente igual. A norma elenca como receitas com prestação as seguintes transações:

- A) prestação de serviços;
- B) venda de bens;
- C) receitas derivadas do uso de outros ativos da entidade por terceiros:
 - juros – encargos decorrentes do uso de caixa ou equivalentes de caixa ou de valores devidos à entidade;
 - royalties – encargos pelo uso de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo, de patentes, marcas, direitos autorais e software; e

¹⁵ Interpretação minoritária dentro do subgrupo entende que a norma evidencia a natureza contrafactual e interdependente da receita, ligada à decisão governamental de realização de políticas públicas que beneficiam patrimonialmente segmentos específicos da sociedade. Por exemplo, a diminuição de uma renúncia dá origem à expectativa de aumento da receita correspondente. Isso é particularmente visível na composição das metas anuais de resultado fiscal a que os entes federados estão sujeitos.

- dividendos ou distribuições similares – distribuições de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção de suas participações em uma classe particular do capital.

A receita de transação com contraprestação deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber. Portanto, a renúncia de receita, caso ocorra, deverá ser reconhecida pelo valor da perda apurada quando do registro inicial da transação.

Da mesma forma, exemplifica-se algumas situações passíveis de controle para a efetiva divulgação nos relatórios contábeis ou em Notas explicativas, a exemplo de benefícios financeiros e creditícios, venda ou aluguel de bens a preço inferior ao valor justo e prestação de serviços a terceiros a preços subsidiados.

2.3. Renúncias de receitas tributárias pelo Sistema S

Existem controvérsias a serem pacificadas, no âmbito do reconhecimento das renúncias de tributos da União em favor do Sistema S. Não se repetirão aqui os argumentos favoráveis à inclusão orçamentária dessas contribuições constantes de “Inclusão orçamentária do Sistema S”.¹⁶

Basta recordar que, conforme destacado, em ementa da jurisprudência do STF, os tributos pertinentes ao Sistema S, instituídos por leis federais em favor de agentes privados, adquirem caráter privado apenas depois de ingressarem nos cofres daquelas entidades.

I - O SENAI, a exemplo do Serviço Social da Indústria - Sesi, está sujeito à jurisdição da Justiça estadual, nos termos da Súmula 516 do Supremo Tribunal Federal. Os serviços sociais autônomos do denominado sistema "S", embora compreendidos na expressão de entidade paraestatal, são pessoas jurídicas de direito privado, definidos como entes de colaboração, mas não integrantes da Administração Pública.

II - Quando o produto das contribuições ingressa nos cofres dos Serviços Sociais Autônomos perde o caráter de recurso público. Precedentes.

III - Seja em razão da pessoa, seja em razão da natureza dos recursos objeto dos autos, não se tem por justificativa a atuação do Ministério Público Federal, posto que não se vislumbra na hipótese a incidência do art. 109 da Constituição Federal. [ACO 1953 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, P, j. 18-12-2013, DJE 34 19-2-2014.]

Desse modo, tais tributos são passíveis de inscrição em dívida ativa e sujeitam-se aos periódicos benefícios concedidos aos devedores do erário. Como quaisquer outros tributos federais, tais recursos deveriam observar os estágios ou as etapas da receita pública

¹⁶ <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/539587/OED0040.pdf?sequence=1>

orçamentária, quais sejam, previsão nas leis orçamentárias pertinentes, lançamento pela autoridade competente, arrecadação na forma devida e recolhimento aos cofres públicos, para subsequente destinação aos cofres privados (Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)).¹⁷

Em suma, há uma receita sem o devido registro que constitui um ponto a ser superado. Ao mesmo tempo, existem renúncias privadas desses tributos.

Ademais, existem renúncias desses tributos, criados pela União, mediante acordos de cooperação privados, estabelecidos pelas empresas jurisdicionadas com entidades do Sistema S. Segundo tais acordos privados, empresas que efetuem determinados gastos não recolhem as contribuições devidas.

Contudo, se são recursos públicos, até a transferência aos cofres privados, inexistente a pretendida disponibilidade privada sobre tais recursos, pelas entidades do Sistema S, nas fases antecedentes ao recebimento dos recursos tributários. Assim, antes do momento crítico das mencionadas transferências não haveria objeto para a promoção da renúncia privada de tributo.

Até o cumprimento dessa condição, ou seja, do momento crítico da destinação dos recursos, a natureza pública dessas contribuições determina que a gestão das previsões, dos lançamentos e das arrecadações observem o mesmo devido processo orçamentário dos demais tributos federais.

Dessa maneira, em sua essência, a transação é uma transferência de renda de recursos federais para entes privados. Tanto é assim que a União detém controle substantivo sobre tais recursos, uma vez que, além de instituir esses tributos, determina alíquotas e restrições sobre o seu emprego, conforme detalhado em “Por corte menor no Sistema S, ministério quer mudar gestão”.¹⁸

Portanto, há dois problemas aqui. O primeiro é a aparente omissão do reconhecimento desses tributos pela União e o segundo é o tratamento contábil da renúncia.

¹⁷ <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>).

¹⁸ <https://www.valor.com.br/brasil/6157739/por-corte-menor-no-sistema-s-ministerio-quer-mudar-gestao>

2.4. Divulgação

A entidade deve divulgar:

- 1) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento (ou controle) das renúncias de receita;
- 2) o valor de cada categoria significativa de renúncia de receita reconhecida (ou controlada) no período, incluindo receitas decorrentes de:
 - a) Renúncias decorrentes de receitas sem contraprestação (demonstrando separadamente as principais classes de tributos ou transferências):
 - i) Tributos;
 - ii) Transferências;
 - b) Renúncias decorrentes de receitas de transação com contraprestação:
 - i) prestação de serviços;
 - ii) venda de bens;
 - iii) juros;
 - iv) royalties; e
 - v) dividendos ou distribuições similares.
 - c) A representatividade da renúncia em relação às receitas patrimoniais e orçamentárias, demonstrando o efeito potencial caso as renúncias não existissem;
 - d) Um quadro geral demonstrativo do custo X benefício potencial da renúncia de receitas.

3. Justificativas para o controle orçamentário de renúncia de receitas (Equipe 2)

Foi necessário desenvolver conceitos fundamentais sobre os temas tratados no âmbito de “renúncias de receitas”, pois termos diferentes por vezes têm sido tratados como similares. Ainda, como as diversas formas de benefícios fiscais possuem efeitos diferentes no orçamento e na contabilidade patrimonial esses são apresentados, para que se possa instrumentalizar as discussões.

A própria nomenclatura utilizada pode confundir as análises. Como uma visão ampla, adotaremos a definição de Diniz e Afonso (2014), que apresentam que a denominação Benefícios Fiscais permite consolidar as duas formas indiretas de gasto público: (i) Renúncia ou gasto tributário; (ii) Benefícios financeiros e creditícios.

3.1. Questões gerais a serem respondidas

O Subgrupo considerou inicialmente a questão demandada pela Secretaria do Tesouro Nacional, na criação do Subgrupo de estudos especificamente quanto ao tema 2, conforme edital específico de criação do Subgrupo:

“Justificativas para o controle orçamentário de renúncia de receitas: normativos e orientações técnicas que justificariam, como regra geral, um controle orçamentário de renúncias de receita. Ou seja, um controle que pressupõe não apenas um anexo ao orçamento, mas estimativas de renúncia integradas à própria peça”.

Para poder concluir o questionamento designado pela Secretaria do Tesouro Nacional, o Subgrupo propôs as seguintes questões norteadoras dos trabalhos:

- a) O que seria o controle orçamentário das renúncias?
- b) O que a literatura em geral, acadêmica e técnica, tem discutido sobre o controle orçamentário das renúncias?
- c) A STN poderia exigir legalmente o controle orçamentário das renúncias?
- d) Quais seriam os entendimentos atuais dos Tribunais de Contas sobre o controle orçamentário das renúncias de receitas pelos entes?
- e) As informações estariam disponíveis para a elaboração do PLOA, considerando os diferentes tipos de renúncia de receitas?

Esse capítulo está assim organizado: primeiro, uma contextualização do tema é apresentada, seguida pelas definições gerais. Na sequência, as questões propostas foram desenvolvidas. Por fim, as conclusões são apresentadas.

3.2. Contextualização

Preliminarmente, para o norteamento dos trabalhos, faz-se necessário uma apresentação e discussão sobre a legislação geral sobre renúncia de receitas. A legislação é composta principalmente por: (i) Constituição Federal; (ii) Lei de Responsabilidade Fiscal.

(i) A Constituição Federal apresenta duas regras gerais. A primeira determina que o PLOA deve ser acompanhado por demonstrativo regionalizado do efeito que decorram de renúncias em geral:

Art. 165, § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

O art. 5º, II da LRF complementa ainda a Constituição Federal, acrescentando ao citado demonstrativo do PLOA a necessidade de conter as medidas de compensação às renúncias de receita. Além disso, o caput determina a compatibilidade que deve haver entre o PLOA, o Plano Plurianual (PPA) e a LDO.

Em cumprimento a essa regra constitucional, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) edita o Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT¹⁹) e a Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda tem elaborado o Demonstrativo dos Benefícios Financeiros e Creditícios (DBFC²⁰), ambos publicados como “informações complementares ao projeto de lei orçamentária anual”.

Apesar da análise recente do TCU (2014) afirmar que esse dispositivo em destaque garante um mínimo de visibilidade aos benefícios tributários e às correspondentes renúncias

¹⁹ DGT Governo Federal: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens>

²⁰ DBFC Governo Federal: <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/demonstrativos-financeiros-e-crediticios>

de receita, por meio da *vinculação “física”* do demonstrativo ao Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), questões permanecem não resolvidas.

Devido à inexistência de uma normatização desse demonstrativo que regule aspectos como o *conteúdo*, a *metodologia de cálculo* e o *nível de detalhamento* das informações, o demonstrativo varia muito dentro da federação, tendo sido encontrados inclusive relatórios, como o caso do Governo do Estado de São Paulo, que apresentou somente o valor total da estimativa dos gastos tributários do período em alguns de seus projetos de lei orçamentária (Henriques, 2009, p.20). Ainda, análise com municípios acima de 500 mil habitantes indica que a própria elaboração do demonstrativo tem sido baixa, com vários municípios sequer enviando-o junto ao PLOA (Azevedo & Cabello, 2018).

Assim, como não existe uma padronização sobre qual deve ser o conteúdo e a forma do referido relatório, esse deve variar bastante na federação. Como discutido por Henriques (2009), tem-se duas interpretações desde a indicação de um número agregado que representasse a soma dos gastos tributários até a evidenciação de valores individualizados de cada gasto. Na prática, a segunda interpretação é a corrente no caso do Governo Federal, de modo que, pelo menos desde 2004, o DGT tem discriminado a previsão de gastos tributários por benefício, por tributo afetado, por função orçamentária e por unidade da federação.

A segunda regra constitucional **determina a exigência de lei específica para concessão de renúncias de receitas:**

Art. 150, § 6º 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 ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Art. 155, § 2.º, XII, g. XII - cabe à lei complementar:
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

(ii) A Lei de Responsabilidade Fiscal apresenta regras para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, da qual decorra renúncia de receita.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos

dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

(...)

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

(...)

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

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Dos comandos previstos pela LRF, conclui-se os seguintes pontos:

(i) Apesar do caput do art. 14 da A LRF ter previsto o controle apenas para as receitas tributárias, o §1º do mesmo artigo remete o controle para “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.²¹

(ii) Os controles da LRF consideram a sua concessão, ampliação ou majoração. Mesmo assim, o art. 5º remete ao demonstrativo previsto no §6º do art. 165 da Constituição, que contempla todas as renúncias, e não apenas as relacionadas à concessão, ampliação ou majoração.

(iii) O comando da LRF prevê que os tributos extrafiscais, como é o caso do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE), do Imposto sobre

²¹ Houve posicionamento minoritário no Subgrupo de que o art. 14 da LRF faria menção tanto a benefícios de natureza tributária como não tributária.

Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) estão fora do controle ora criado (§ 3º, I).

Também está dispensado desse controle legal o “cancelamento de débitos” cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança” (§ 3º, II).

3.3. Desenvolvimento das questões

3.3.1. O que seria o controle orçamentário das renúncias?

Para poder responder à questão proposta para o subgrupo, preliminarmente é importante definir o termo “**controle orçamentário** “. Inicialmente, esse foi definido como sendo “um controle que pressupõe não apenas um anexo ao orçamento, mas estimativas de renúncia integradas à própria peça”.

Nesse ponto, surgem três questões que podem ser exploradas para auxiliar no entendimento do que seria um controle orçamentário. O controle orçamentário poderia ser definido pelos seguintes cenários:

- (i) **Cenário A** - pela evidenciação das renúncias no demonstrativo previsto no Art. 165, § 6º da Constituição Federal, que acompanha o orçamento.
- (ii) **Cenário B** - Com a inclusão das renúncias no orçamento público, como se fosse uma despesa pública indireta.
- (iii) **Cenário C** - Com a inclusão das renúncias no orçamento público, como deduções de receitas orçamentárias.
- (iv) **Cenário D** – com registro contábil patrimonial, sem tratamento orçamentário.

Para o desenvolvimento dessas questões propostas, inicialmente apresenta-se a legislação e normas básicas sobre o tema, que estariam associadas ao controle orçamentário. Para esse levantamento, analisamos as regras previstas: (i) na constituição Federal; (ii) na Lei Federal 4.320/64.

O orçamento público é composto de duas informações básicas: as receitas estimadas e as despesas fixadas, conforme **princípio da exclusividade** da Constituição Federal.

CF, art. 165, § 8º A lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa (...)

A Lei 4.320/64 prevê as seguintes regras para as receitas no projeto de lei orçamentária anual (PLOA), da qual extraímos parcialmente os trechos associados ao tema em questão:

A LOA deve **evidenciar** a política econômica financeira, além do programa de trabalho do Governo.

Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

I) A LOA deve ser composta de **todas** as receitas.

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

II) As receitas e despesas devem ser apresentadas **pelos seus valores brutos**, vedadas quaisquer deduções.

Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

Essa regra é conhecida como **princípio do orçamento bruto**. Sobre esse tema, Bittencourt (2015) discute que:

“A utilização de valores “líquidos” distorce o entendimento das transações: por um lado, um pequeno valor “líquido” de um gasto pode esconder um total de despesas enorme, acompanhado por arrecadação do mesmo porte, o que reduz a visibilidade e a probabilidade de exame acurado das transações envolvidas. De outra parte, a não evidenciação de todas as receitas pelos valores brutos dá margem à possibilidade de apropriação de uma parcela arrecadada antes de seu registro orçamentário, em forte incentivo ao desvio de tais recursos”.

III) As receitas devem ser registradas dentro do exercício em que **forem arrecadadas**.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:
I - as receitas nele arrecadadas;

IV) As renúncias de receitas de órgãos e entidades federais devem ser registradas contabilmente.

Decreto Federal 6976/2009

Art. 3º O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

VIII - a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais.

Considerando as diversas legislações e conceitos apresentados, consideramos que o conceito de controle orçamentário apresentado “*um controle que pressupõe não apenas um anexo ao orçamento, mas estimativas de renúncia **integradas** à própria peça*” estaria adequado.

Porém, observa-se que existem diferentes benefícios oferecidos pela Administração Pública, a definição final do tratamento contábil **deve considerar a natureza do benefício**.

Quadro 1 – Resumo dos cenários e tratamento contábil-orçamentário

Cenários	Análise
Cenário A - Pela demonstração das renúncias no demonstrativo previsto no Art. 165, § 6º da Constituição Federal.	A regra para exigência de um anexo ao orçamento está prevista constitucionalmente, como foi visto. A primeira questão é se apenas o atendimento a esse comando constitucional poderia ser enquadrado como sendo um controle orçamentário, à luz da legislação. Atualmente, os entes públicos elaboram o referido anexo à LDO e ao PLOA. Alguns incluem aí estimativa de toda a renúncia tributária, outros, incluem a estimativa de renúncia ‘nova’, para o exercício a que se refere a lei. Em ambos os casos, os demais demonstrativos de estimação das Receitas Tributárias são apresentados com valores líquidos da renúncia. O Subgrupo entendeu que essa exigência constitucional, apesar de apresentar transparência orçamentária, não supre a necessidade do controle orçamentário, e seu atendimento não supriria as demais necessidades legais para todos os benefícios, em decorrência da necessidade de apresentação das receitas pelos seus valores brutos.
Cenário B - Com a inclusão das renúncias no orçamento público, como se fosse uma despesa pública indireta .	O tratamento como despesa orçamentária deve ser executado para os benefícios financeiros , como já é realizado no caso do Governo Federal, que os incluem no orçamento como despesa orçamentária.
Cenário C - Como deduções de receitas orçamentárias.	É o critério que, segundo a argumentação desse capítulo, melhor atenderia a previsão legal, pela exigência da Lei 4320/64. Deve ser realizado para benefícios (renúncias) que estão associados a receitas tributárias (Renúncia tributária).

Cenário D - com registro contábil patrimonial, sem tratamento orçamentário.	Esse tratamento contábil deve ser realizado para os benefícios cujo crédito a receber já tenha sido reconhecido, em exercícios anteriores, como ativo da entidade. Salvo quando a lei orçamentária do exercício corrente contenha previsão de arrecadação das referidas receitas de multas, juros e correção monetária. Por exemplo: Remissão (perdão da dívida); anistia (perdão das multas).
---	---

Por fim, se os benefícios que estão associados às renúncias de receitas forem entendidos como uma transação de arrecadação com a imediata devolução do recurso recebido ao beneficiário previsto na lei específica, então poder-se-ia entender que houve a arrecadação no momento da transação.

Portanto, se esse entendimento permanecer, podem ser geradas duas conclusões:

a) Tempestividade: os benefícios tributários devem ser registrados contabilmente dentro do exercício financeiro em que ocorrerem.

b) Transparência: como se trata de uma arrecadação com posterior devolução de recurso financeiro (mesmo ocorrendo de forma simultânea), estão sujeitas ao atendimento ao artigo 48-A, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina a transparência em tempo real em relação ao “lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras” (grifo nosso).

3.3.2. O que a literatura em geral, acadêmica e técnica, tem discutido sobre o controle orçamentário das renúncias?

O foco desse tópico é apresentar o que a literatura acadêmica e técnica em geral tem discutido sobre o tratamento orçamentário das renúncias de receitas.

O departamento de Finanças da Irlanda publicou um estudo em 2014 tratando os gastos tributários (*Department of Finance Ireland, 2014*). O estudo ressalta que os gastos tributários, que são gastos indiretos, podem ser comparáveis a gastos diretos. O referido estudo apresenta benefícios e limitações entre as duas formas de gastos (Quadro 4).

Quadro 2 - Benefícios e limitações de gastos tributários e subsídios diretos

	Gastos Tributários	Subsídios diretos
Acessibilidade pelos beneficiários	Simple s, devido à sua natureza automática. Pode facilitar uma	Mais complexo , exigindo seleção / segmentação.

	maior gama de escolha do contribuinte.	
Custos administrativos	Baixo para isenção (pode usar dados fiscais existentes), mas pode ser alto para o sistema tributário como um todo devido ao aumento da complexidade.	Nível médio , devido à necessidade de um sistema de seleção e alocação.
Flexibilidade	Funciona com leis permanentes, gerando estabilidade, mas também inércia.	Trabalha com orçamentos, avaliações e realocações regulares
Transparência e accountability	Menor : sua natureza automática não é propícia a mecanismos de controle ou responsabilização. É automática no sentido de que os beneficiários que se enquadrarem, põem solicitar o benefício, de forma automática.	Maior : deve ser aprovado pelo legislativo como com todos os gastos governamentais.
Controle dos gastos	Despesas geralmente determinadas ex post, incertas e ilimitadas , que podem causar desequilíbrios fiscais. Difícil de calcular.	Gastos geralmente programados e controlados e limitados pelas leis orçamentárias.
Efetividade	Pode financiar atividade que teria ocorrido na ausência de despesas tributárias. (Peso morto)	Risco de deslocamento do setor privado e dificuldades em garantir adicionalidade / incrementalidade.

Em resumo, os gastos tributários apresentam características positivas, pois são de operação mais simples para o Estado, com menores custos na operação e maior flexibilidade. De outro lado, apresentam características negativas, pois o controle dos gastos é menor, por não se sujeitarem aos controles do orçamento, e sua efetividade não é tão facilmente apurada pelos governos, podendo financiar atividades que teriam ocorrido mesmo sem a sua criação, portanto, tais recursos poderiam estar sendo desperdiçados ou financiando favores a uma parcela privilegiada da iniciativa privada.

Como discutido por Pellegrini (2014), “durante o processo legislativo, as propostas de novos gastos tributários são analisadas isoladamente e sem conexão com o orçamento, desestimulando considerações de custos e comparações com gastos diretos concorrentes”, o que incentiva o aumento da facilidade de criação de novos gastos tributários e ampliação dos já existentes.

Ainda segundo Pellegrini (2014), “o local e o modo de apresentação das estimativas também são importantes. A natureza similar a gasto e a importância para o equilíbrio fiscal recomendam que as estimativas sejam apresentadas no orçamento. **Não**

apenas em anexo, mas integradas ao orçamento, se possível com a mesma padronização e localização dos gastos diretos, facilitando a comparação entre os dois tipos de gastos”.

Em relação à inclusão dos benefícios fiscais no orçamento, nenhum país da OCDE relaciona as informações no orçamento, ao lado dos gastos diretos com os mesmos propósitos, o que seria considerado a melhor prática (OCDE, 2010, p.154) – considerando os 10 países do estudo: Canadá, França, Alemanha, Japão, Coreia, Holanda, Espanha, Suécia, Reino Unido e Estados Unidos.

“Parece desejável perseguir o objetivo de apresentar lado a lado as despesas fiscais e os programas de desembolso similares - mesmo que não haja exemplos dessa prática nos países membros da OCDE neste momento” (OCDE, 2010, p.154).

Ressalta-se o posicionamento da STN sobre o controle orçamentário das renúncias, conforme Nota Técnica nº 4/2013/CCONF/SUCON/ STN/MF-DF, que conclui que renúncias de receitas decorrentes de isenções de tributos não devem ser registradas em contas patrimoniais ou orçamentárias, devido a impossibilidade de se mensurar seus valores, conforme a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público nº 23, editada pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

Portanto, se o entendimento do subgrupo for pela utilização de controle orçamentário, eventualmente essa Nota Técnica da STN deverá ser ajustada.

3.3.3. A STN poderia exigir legalmente o controle orçamentário das renúncias?

A STN/MF detém atualmente competência normativa transitória para edição de normas gerais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e de elaboração dos Demonstrativos Fiscais – RREO e RGF exigidos pela LRF (art. 50, §2º da LRF).

Referida competência transitória aborda o acompanhamento e avaliação da política e operacionalidade da gestão fiscal, visando a (art. 67 da LRF):

- I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação;
- II - **disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;**
- III - adoção de **normas de consolidação** das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

Tratando-se de transparência da gestão fiscal, em especial nos aspectos pertinentes à Renúncia de Receitas, a Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe que:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

...

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias **Anexo de Metas Fiscais**, em que serão estabelecidas **metas anuais**, em valores correntes e constantes, relativas a **receitas, despesas, resultados nominal e primário** e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

...

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

...

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

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

I - conterá, em anexo, demonstrativo da **compatibilidade** da programação dos **orçamentos** com os objetivos e **metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º**;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, **bem como das medidas de compensação a renúncias de receita** e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

...

A Constituição Federal, art. 165 §6º, dispõe que:

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de **demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas**, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Ainda no art. 165 da Constituição Federal, o §8º apresenta as eventuais restrições às disposições dos orçamentos públicos e, não consta qualquer restrição quanto à adoção do controle das renúncias através da LOA:

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Os princípios orçamentários são importantes diretrizes que regem o orçamento público. Suas diretrizes são fundamentais para o controle a ser exercido pela sociedade. Os principais princípios orçamentários são os da exclusividade (determina que a Lei Orçamentária não deve conter matérias estranhas à estimação da receita e à fixação das despesas), e o princípio constitucional da universalidade (determina que a lei orçamentária deve compreender todas as receitas e despesas orçamentárias). Tais princípios são em resumo, mais um reforço à necessidade de controle da renúncia durante todo o ciclo orçamentário, afinal, os gastos tributários são partes indissociáveis dos processos de estimação da receita.

Os princípios de exclusividade e universalidade permitem que o Poder Legislativo possa conhecer, ainda na fase de planejamento, o escopo dos recursos que serão colocados à disposição do Estado e, assim, possa autorizar a alocação de tais recursos para a realização de dispêndios de natureza orçamentária.

O glossário da versão de 2007 do Manual de Transparência Fiscal do FMI traz a definição de que **gastos tributários** são concessões ou isenções de uma estrutura tributária “normal” que reduzem a arrecadação de receitas do governo e que, como os objetivos da política do governo podem ser alcançados através de subsídios ou outros desembolsos diretos, é considerado equivalente a uma despesa orçamentária.

Em suma, dada a responsabilidade da STN (LRF, art. 67, II) com a expansão da transparência da gestão fiscal e na maior eficiência do gasto público (inclua-se os gastos tributários) e na arrecadação de receitas (o que inclui a sua renúncia), é de se esperar a normatização do controle orçamentário e contábil da renúncia fiscal.

Some-se a isso sua responsabilidade (LRF, art. 67, III) em adotar normas de consolidação das contas públicas. Ora, como será possível consolidar as contas nacionais às subnacionais, sem um único padrão de normas de registro orçamentário e contábil? Como padronizar prestações de contas se cada ente da federação adota um método de registro de renúncia de receitas, além dos que optam por nenhum registro?

O orçamento público é instrumento essencial da transparência fiscal e de controle da receita, da despesa e, conseqüentemente, das metas e resultados fiscais. Sem o necessário detalhamento e controle dos gastos tributários (via despesas orçamentárias ou via redução da receita tributária), perde-se transparência e inviabiliza o confronto entre os valores brutos

das receitas, conforme previsto pela Lei 4.320/64 e os efetivamente arrecadados, além de inviabilizar as necessárias análises de qualidade do planejamento orçamentário envolvendo a renúncia estimada e a efetivamente fruída pelos contribuintes beneficiários.

O estudo realizado por Pellegrini (2014) revela a preocupação ao uso descontrolado decorrente da percepção de que o uso do gasto tributário vai além do que seria desejável. Apresenta ainda o preocupante diagnóstico de que são raros os países que tenham séries históricas consistentes para balizar essa afirmação. É de se prever então que a adoção de controle orçamentário das renúncias viabilizaria a mensuração de forma mais confiável e serviria de base de comparação para novas concessões e estimativas de impactos financeiros.

Em relação à facilidade de criação de novos gastos tributários e ampliação dos já existentes, é possível aventar algumas hipóteses explicativas. Durante o processo legislativo, as propostas de novos gastos tributários são analisadas isoladamente e sem conexão com o orçamento, desestimulando considerações de custos e comparações com gastos diretos concorrentes. Sem tais considerações, torna-se difícil recusar propostas que não raro são tão meritórias quanto benefícios já existentes no sistema tributário.

As facilidades existentes estimulam a demanda de gastos tributários por parte dos grupos de interesse, especialmente se os gastos diretos estão mais sujeitos a controles do que os gastos tributários, o que não é difícil de ocorrer, especialmente em situações de aperto fiscal. (PELLEGRINI, 2014, p.10).

Diante deste diagnóstico impera a proposição do controle orçamentário:

O local e o modo de apresentação das estimativas também são importantes. A natureza similar a gasto e a importância para o equilíbrio fiscal recomendam que as estimativas sejam apresentadas no orçamento. Não apenas em anexo, mas integradas ao orçamento, se possível com a mesma padronização e localização dos gastos diretos, facilitando a comparação entre os dois tipos de gastos.

O acesso a informações agregadas sobre os gastos tributários também é de fundamental importância para a execução da política fiscal. O histórico consistente da perda total de receita, seja em relação ao PIB, seja em relação à arrecadação, permite constatar possível expansão desordenada e antever ameaça ao controle das contas públicas. Permite ainda avaliar o grau de sacrifício a que se submete a parcela da sociedade não beneficiada. Vale observar que os primeiros estudos relativos aos gastos tributários foram realizados ao final da década de sessenta, nos EUA, com o objetivo de incluir esses gastos no orçamento e nas discussões que buscavam soluções para o desequilíbrio das contas públicas.

Permite ainda fazer uma análise do custo benefício das renúncias vigentes. Análise de efetividade socioeconômica e da efetividade da política pública de renúncia fiscal. O que, efetivamente, não faz parte da realidade brasileira.

A favor de mais transparência, Barbalho, Lima e Franco (2017, p. 31) concluem que:

Vislumbra-se, portanto, a necessidade de um novo modelo de formulação política, no qual exista regras para direcionamento dos gastos tributários por áreas, programas, regiões com dificuldades de acesso devido ao pouco valor midiático, com estratégias diversificadas e adequadas de acordo com a especificidade do projeto cultural, com estabelecimento e clareza nas metas a serem alcançadas de curto, médio e longo prazo e publicidade dos resultados, de forma a garantir a democracia cultural e a função social do tributo.

Como conclusão, a reflexão quanto à legalidade e necessidade do controle orçamentário da Renúncia passa então por:

1. A LRF determina que o Anexo de Metas Fiscais da LDO deve estabelecer metas anuais para receitas, despesas, resultados e dívida pública, para o exercício e mais dois seguintes (§1º, I);
 - a. Este anexo é um dos instrumentos que garantirá a ligação com a LOA e valores lá refletidos quanto às metas fiscais de receitas, despesas e resultados, principalmente;
 - b. A literatura considera a renúncia de receitas como um gasto tributário, ou seja, é uma saída de recursos dos cofres públicos, destinada ao financiamento e incentivo de políticas públicas, com objetivos de desenvolvimento socioeconômico, vislumbrado pelo Poder Executivo concedente do referido benefício fiscal;
 - c. Não vislumbro outra ferramenta para controle integral da renúncia de receitas que não através do Orçamento Público. Existe entendimento de que os atuais anexos da LDO e do PLOA se referem a novas renúncias para o exercício de referência, tanto que pedem as devidas medidas de compensação e, também por isso, justifica-se o controle orçamentário da renúncia como um todo;

2. Renúncia de Receita é política pública e como tal deve ser refletida no orçamento público, permitindo avaliar seu custo-benefício e a efetividade da política pública. O controle orçamentário da renúncia garantirá maior transparência, pois demonstrará os recursos empregados sob esta forma e viabilizará uma análise futura de impactos socioeconômicos produzidos (efetividade).

3. Outro ponto a favor do controle orçamentário da renúncia de receitas é quanto ao aspecto de fiscalização e controle. Em especial no caso dos Tribunais de Contas, atualmente, as fiscalizações e auditorias sobre a execução orçamentária já possuem toda uma rotina de análises. Os aspectos fora do orçamento ainda são pouco controlados e, neste contexto de fragilidade, o Poder Executivo prefere fazer concessão de benefícios fiscais, afinal, os gastos diretos são submetidos ao orçamento, considerados como despesa e submetidos aos rigores do controle orçamentário.

3.3.4. Quais seriam os entendimentos atuais dos Tribunais de Contas sobre o controle orçamentário das renúncias de receitas pelos entes?

Não localizamos entendimentos específicos quanto ao controle orçamentário das renúncias, pelos Tribunais de Contas. Os Tribunais de Contas em geral examinam e cobram com base na legislação e normas já existentes. Ou seja, os relatórios de análise das contas vêm cobrando o registro contábil conforme já sugerido pelo MCASP, com a renúncia como conta redutora da receita, somente nos casos em que seja possível mensurar um valor confiável.

A evidenciação de renúncia de receitas poderá ser efetuada de diversas maneiras, sendo contabilizada somente nos casos em que seja possível mensurar um valor confiável. Em geral, é utilizada a metodologia da dedução de receita orçamentária para evidenciar as renúncias. Dessa forma, deve haver um registro na natureza de receita orçamentária objeto da renúncia, em contrapartida a uma dedução de receita (conta redutora de receita).

Ressalta-se que, sob o ponto de vista patrimonial, havendo renúncia de receitas após o registro do ativo pelo regime de competência, deve haver os registros patrimoniais dos valores renunciados. (MCASP, 2017, p.63).

Subentendemos daí a predisposição dos Tribunais em apoiar o registro orçamentário já desde a Lei Orçamentária, até como ferramenta de análise do planejamento, ou seja, para verificação das premissas e metodologias de estimação da renúncia comparativamente com a efetiva execução orçamentária e legislação de concessão de benefícios durante o ano de referência da LOA.

Este controle orçamentário viabilizaria inclusive a fiscalização do cumprimento dos critérios previstos pelo art. 14 da LRF, que determina:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do

impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Ou seja, com o controle orçamentário será possível perceber já na lei orçamentária que referida renúncia foi ou não considerada no montante estimado para a receita, por tributo.

Os Tribunais de Contas têm ponderado em seus relatórios anuais sobre a necessidade de maior controle sobre a mensuração e controle dos valores estimados, assim como dos efetivamente fruídos em relação à renúncia de receitas, afinal, como falar em transparência se os valores apurados e controles ainda são generalistas, imprecisos e não atendem a critérios mínimos de confiança? Toda esta imprecisão da mensuração inviabiliza o registro contábil, assim como o controle, tanto patrimonial quanto orçamentário.

De forma geral, percebeu-se que os Tribunais de Contas vêm cobrando o que já está normatizado pela STN: o registro quando da execução orçamentária, como redutora da receita.

Quadro 3 – Pronunciamentos e entendimentos dos Tribunais de Contas

TCMSP (2017, p.22)	<p><u>Renúncias incluídas no anexo da LDO (Prefeitura de São Paulo)</u></p> <p>Registra-se que o demonstrativo em questão não abarca todas as renúncias vigentes para o período ao qual se referem as LDOs, mas tão somente as novas concessões ou ampliações de renúncias anteriormente concedidas.</p> <p>Se todas as renúncias projetadas fossem efetivamente concretizadas, o impacto nas finanças municipais nos últimos 5 anos (incluindo 2017) seria da ordem de R\$ 7,3 bilhões e de R\$ 801,7 milhões para os próximos 3 anos, totalizando R\$ 8,1 bilhões ao longo de 8 anos (média linear de R\$ 1,0 bilhão por ano). Entretanto, conforme exposto adiante, testes revelaram que há significativas distorções entre as estimativas da LDO e a realização da renúncia.</p>
TCMSP (2017, p.26)	<p><u>Falta de contabilização das renúncias</u></p> <p>Ao analisar o balancete analítico extraído do SOF (posição acumulada até outubro de 2017), foi constatada a inexistência de registro contábil na conta 6.2.1.3.2.00.00 – (-) Renúncia, ou seja, não há qualquer valor contabilizado como renúncia em 2017. [...] tendo sido esclarecido pelo Diretor da Divisão que o setor não recebe informações das áreas competentes, de forma a viabilizar a escrituração.</p>

<p>TCESP (2018, p.182/183)</p>	<p><u>Crítica específica sobre forma do Demonstrativo do Anexo de Metas Fiscais da LDO - Governo de São Paulo</u></p> <p>No Estado de São Paulo, o anexo da LDO que objetiva demonstrar a estimativa e compensação da renúncia de receita do exercício de 2017 é apresentado às páginas 25 e 26 da lei (Anexo/LRF - LDO) e não atende, em alguns aspectos, às diretrizes apontadas no Quadro 02 acima (Manual de Demonstrativos Fiscais- MDF):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Não apresenta a estimativa de renúncia por modalidade, ou seja, se isenção, redução de base de cálculo, anistia ou remissão, crédito presumido ou outorgado etc; - Informa o segmento econômico de forma bastante sintética (agropecuária, indústria, comércio/serviços, e outros), não permitindo qualquer verificabilidade, testes de consistência e cruzamento de informações com a legislação concedente dos benefícios; - A previsão para os dois exercícios seguintes é apresentada de forma global, e não por tributo e por modalidade, de forma a viabilizar a indicação das respectivas medidas de compensação; - Não são apresentadas quaisquer medidas de compensação para a renúncia informada. A apresentação das medidas de compensação, por tributo e por modalidade de benefício é condição da LRF para a Renúncia de Receitas, sem exceções; - Não são apresentados os critérios estabelecidos para as renúncias, impedindo uma análise de consistência dos valores apresentados; - A metodologia adotada realiza cálculos médios com base no montante global de operações isentas ou não tributadas informadas pelos contribuintes no exercício anterior, como será detalhado a seguir;
<p>TCERJ (2016)</p>	<p><u>Registro orçamentário pelo método de dedução das receitas (RJ)</u></p> <p>A Nota Técnica nº 027/2016 trata dos procedimentos contábeis e orçamentários para registro da renúncia de receita na natureza de informação orçamentária do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, na forma padronizada pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional.</p> <p>Consoante o MCASP, para a contabilização da renúncia de receita deve ser utilizada a metodologia da dedução da receita, que consiste no registro contábil na natureza de receita orçamentária objeto da renúncia, em contrapartida com uma dedução de receita (conta redutora de receita).</p> <p>No âmbito do Estado do Rio de Janeiro o registro da renúncia de receita foi exigido pelo Egrégio Tribunal de Contas através da Determinação 03-A, a qual estabeleceu a necessidade de evidenciação contábil das compensações e transações efetuadas nos termos dos artigos 170 e 171 do CTN, bem como para todos os benefícios fiscais que resultem em renúncia de receita.</p> <p>A renúncia deverá ser escriturada na mesma natureza orçamentária da receita originalmente arrecadada. As naturezas orçamentárias poderão ser consultadas ainda no Classificador da SEPLAG/RJ, disponível no endereço eletrônico www.planejamento.rj.gov.br.</p>
<p>Magalhães, Colares e Gavioli (2018, p.13)</p>	<p><u>Imprecisão do relatório de renúncia na LDO (RS)</u></p> <p>No Estado do Rio Grande do Sul, o relatório da fiscalização do Tribunal de Contas aponta que “os demonstrativos da estimativa e compensação da renúncia de receita [...] são precários e imprecisos”, isto é, “o Executivo Estadual informa dados generalistas e imprecisos” (TCERS, 2016, p.32).</p> <p>O Relatório conclui que a ausência de informações adequadas para o quesito apresentado repercute em restrições à transparência dos atos da Administração Pública Estadual, e, de forma concreta, ao não atendimento ao disciplinado na Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) e assim, considera oportuno a obrigatoriedade do Governo em disponibilizar à sociedade informações sobre as renúncias fiscais que podem ser fruídas no exercício, procedimento</p>

	essencial tanto para a elaboração da LOA como para avaliação do impacto dessas situações nas metas fiscais fixadas.				
Magalhães, Colares e Gavioli (2018, p.17)	<p>Renúncias incluídas no anexo da LDO (DF / GO / MG / SC / MT)</p> <p>No Distrito Federal, o relatório do Tribunal de Contas demonstra que não constam registros contábeis relativos às renúncias ocorridas no respectivo exercício e que “não há contas contábeis redutoras específicas para o lançamento das renúncias de receitas tributárias, creditícias e financeiras” (TCDF, 2016, pág. 46). A Secretaria da Fazenda informou ainda que a contabilização das renúncias de receitas seria feita após o processo de identificação confiável dos valores discriminados por tipo de renúncia, momento este em que também seriam estabelecidas as metodologias.</p> <p>O TCE goiano também demonstra que o Estado de Goiás ainda não realiza a contabilização da renúncia de receitas, prejudicando a transparência das informações contábeis e em desatendimento ao estabelecido no MCASP.</p> <p>A fiscalização do TCEMG registra a ausência de evidenciação contábil e recomenda que providências sejam tomadas neste sentido.</p> <p>Quanto ao Estado de Santa Catarina, o TCE, ao diagnosticar a falta de registros contábeis pertinentes aos benefícios fiscais concedidos, determina a imprescindibilidade de realização dos registros contábeis que espelhem estes benefícios fiscais, pois somente assim estarão demonstrando como estes fatos atingem diretamente o patrimônio estadual, atendendo aos pressupostos de controle e transparência estabelecidos pela LRF.</p> <p>Apenas em Mato Grosso foi possível ao Tribunal de Contas realizar análise baseada no registro contábil escriturado pelo Estado na forma regulamentada:</p> <table> <tr> <td>RECEITA TRIBUTÁRIA REALIZADA</td> <td>12.507.914.869,21</td> </tr> <tr> <td>(-) RENÚNCIA DE RECEITA</td> <td>-1.858.174.182,89</td> </tr> </table>	RECEITA TRIBUTÁRIA REALIZADA	12.507.914.869,21	(-) RENÚNCIA DE RECEITA	-1.858.174.182,89
RECEITA TRIBUTÁRIA REALIZADA	12.507.914.869,21				
(-) RENÚNCIA DE RECEITA	-1.858.174.182,89				

Outros fatores que favorecem o entendimento sobre a necessidade do controle orçamentário da renúncia são apresentados por CIAT (2011, p.6):

Esta visão ampliada contribui para a discussão dos legisladores durante o processo orçamentário, já que tem a sua disposição um panorama completo do gasto público. Desta forma, a designação de recursos pode fundamentar-se de melhor forma e as finanças públicas contar com um maior equilíbrio. Porém acima de tudo, a discussão possibilita que os gastos tributários se submetam ao escrutínio de toda a sociedade.

O estudo de CIAT, 2011, traz ainda um resumo das práticas de outros países e deixa evidente a busca generalizada pela qualidade da mensuração e pelo controle orçamentário das renúncias fiscais.

Salienta-se que a medição é fundamental para avaliações custo-benefício que evidenciam os aspectos concernentes à efetividade dos gastos tributários. Se os gastos tributários substituem programas de gasto público explícito, sua efetividade deve ser avaliada no contexto de avaliações similares às aplicadas a estas últimas. Só assim, pode-se propor a eliminação ou racionalização daquele cujo custo fiscal supera as vantagens esperadas.

3.3.5. As informações estariam disponíveis para a elaboração do PLOA, considerando os diferentes tipos de renúncia de receitas?

A renúncia de receita, por ser criada pelo Ente responsável pela arrecadação do tributo, através de Lei, foi utilizada no passado, e ainda é, sem qualquer critério de avaliação da efetividade.

A partir da LRF, legitimou-se essa prática, bem como limitou sua aplicação, de forma a garantir que seria usada em benefício ou incentivos, reduzindo as desigualdades sociais e aumentando o desenvolvimento socioeconômico, sem provocar um gasto tributário inútil ao erário e ao interesse público.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000(LRF) integra ao projeto de Lei de diretrizes orçamentária –LDO o Anexo de Metas Fiscais – AMF, que conterà demonstrativo da estimativa e compensação das renúncias de receita, reforçando que o projeto orçamentário do PLOA será acompanhado das medidas compensatórias das renúncias de receitas.

A Constituição Federal, art. 165 §6º, dispõe que:

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Obrigatoriamente os Entes Públicos necessitam dessa informação para compor seus PLOAs, determinação que acompanha a peça orçamentária, e para determiná-la possui um histórico de três exercícios anteriores para elaborar suas estimativas, na LDO.

Quanto à previsão todos os entes possuem essas informações como peça orçamentária obrigatória por Lei. Sua execução, muitas vezes, não é acompanhada pelo Ente, e pouco fiscalizada pelo órgão de controle, em decorrência das dificuldades e ausência de transparência destes demonstrativos de execução.

Os sistemas tributários já trabalham com as informações tributárias necessárias para mapeamento das despesas tributárias, quase todas executam extratores de dados para acompanhar as execuções das receitas tributárias, que é de suma importância, para que o órgão público possa medir sua capacidade de arrecadação fiscal.

Podem ser necessárias adequações nos sistemas para capturar informações de gastos tributários que são específicas, como isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, considerando-se que o fato gerador desses gastos ocorra no momento do reconhecimento do direito, vistos que são exigíveis comprovações do enquadramento do contribuinte a lei que lhe gerou o benefício.

Portanto, considerando o disposto na NBC TSP 01, os gastos tributários não estão sujeitos a registros contábeis na natureza da informação patrimonial, pois não geram ativos, passivos, receitas e despesas ao governo. O mesmo vale para as contas que controlam a natureza de informação orçamentária, considerando que não alcançam o estágio da arrecadação. Estariam apenas enquadrados nas contas do PLOA, por regra constitucional.

Nesse sentido é possível a determinação no sistema tributário do momento da concessão da isenção, anistia, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, o registro nas contas do PLOA execução, pois ocorreu a efetivação da renúncia.

A União realiza o demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária, os gastos tributários – PLOA 2018, portanto, as informações existem e estão disponíveis para o controle orçamentário e para o controle contábil. Outros entes públicos publicam demonstrativos de seu PLOA, que comprovam a necessidade de mapeamento das renúncias para controle de arrecadação e cumprimento de metas de arrecadação.

Os créditos de natureza financeira e creditícia quanto à apuração, mensuração e cálculo, no âmbito federal e estadual, utilizam as instruções contidas na Portaria nº 379, de 13 de novembro de 2006, do Ministério da Fazenda. Que conceitua:

Art. 2º Para efeito desta Portaria considera-se:

I - benefícios ou subsídios financeiros, os desembolsos efetivos realizados por meio das equalizações de juros e preços, bem como a assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional, cujos valores constam do orçamento da União;

“II - benefícios ou subsídios creditícios são os gastos decorrentes de programas oficiais de crédito, operacionalizados por meio de fundos ou programas, à taxa de juros inferior ao custo de captação do Governo Federal.

A prática contábil estabelece o empenhamento dos subsídios financeiros como subvenções econômicas, estando os recursos no orçamento do ente público, não sendo considerado um gasto indireto, mas direto. Não caracteriza renúncia de receita.

Os benefícios ou subsídios creditícios são calculáveis. O art. 1º da Portaria/MF nº 57, de 27 de fevereiro de 2013, alterou o art. 3º da Portaria nº 379, de 13 de fevereiro de 2006, o qual passou a vigorar com a seguinte redação:

Art 3º A elaboração do demonstrativo de que trata o art. 1º deverá observar o seguinte:

I - os benefícios creditícios e financeiros conceituados na formado art 2º serão aqueles constantes do anexo metodológico desta Portaria.

II - a taxa de juros utilizada para o cálculo do custo de oportunidade do Tesouro Nacional, considerada na apuração dos benefícios creditícios, será definida em Portaria Ministerial.

Os benefícios creditícios não estão no orçamento do Ente Público, não há vinculação direta com os benefícios que foram concedidos, e sim a outras despesas, como serviços da dívida pública. Por isso, são considerados implícitos, até mesmo porque não se concretizam no instante da transferência do recurso ao fundo ou programa, mas decorrem da diferença entre a taxa de juros do programa (taxa inferior ao mercado) e aquela com a qual o Governo Federal se financia (custo suportado pelo governo).

Os benefícios creditícios estão associados a conceito do custo de oportunidade, que representa o ganho potencial decorrente das oportunidades/alternativas que deixaram de ser escolhidas ao se optar por determinada aplicação do recurso.

3.4. Síntese das discussões

Os argumentos apresentados nesse capítulo podem ser sumarizados nas seguintes conclusões:

1. Há necessidade de definição pela STN/CTCONF sobre a forma de realizar o controle orçamentário (caso aplicável), que deve considerar a natureza do benefício fiscal. Foram analisadas 4 possibilidades: (i) Cenário A - evidenciação das renúncias pela utilização do anexo previsto no art. 165 da CF; (ii) Cenário B - Com a inclusão das renúncias no orçamento público, como se fosse uma despesa pública indireta; (iii) Cenário C - Como deduções de receitas orçamentárias; e (iv) Cenário D - por meio de registro contábil patrimonial.
 - A conclusão geral é que apenas a utilização do demonstrativo constitucional anexo ao PLOA (Cenário A) não cumpre as regras legais de evidenciação das

receitas presente na Lei 4320, se bem que diversos países da OCDE efetuam dessa forma a divulgação.

- O Cenário B (despesa orçamentária) é indicado para benefícios financeiros.
- O Cenário C (dedução das receitas) é indicado para os diversos gastos tributários.
- O Cenário D (registro contábil patrimonial, sem tratamento orçamentário) é indicado para o registro de baixa de benefícios cujo crédito já tenha sido reconhecido anteriormente.

2. Ainda, consideramos que seria indicado a adoção dos seguintes passos:

- a. Melhorar o detalhamento no MCASP dos diferentes tipos de benefícios fiscais.
- b. Definição de um demonstrativo, para consolidação nacional dos benefícios fiscais efetivamente fruídos, cujas informações estejam disponíveis para o escrutínio público. O demonstrativo deveria ser pelos valores efetivamente realizados, e não pelos valores previstos, já divulgados pelo anexo ao PLOA (Constituição Federal) e anexo da LDO (LRF). Referido demonstrativo deve detalhar os benefícios fiscais efetivamente fruídos, de acordo com a modalidade da renúncia tributária, financeira ou creditícia. Referida informação detalharia ainda, os setores beneficiados por tipo de renúncia, por tributo.

4. Justificativas para o Controle Contábil Extraorçamentário da Renúncia de Receita (Equipe 3)

Segundo a Constituição Federal (CRFB/1988), a renúncia de receita está no escopo da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial pelo controle externo e interno de cada Poder, conforme dispõe o art. 70.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e **renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (grifamos)

Ainda segundo a CRFB/1998 o projeto de lei orçamentária (PLOA) será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. (art. 165, § 6º)

Apesar de a CRFB/1988 contemplar benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, este capítulo, tratará dos benefícios fiscais conhecidos como renúncia de receita, ou seja, os benefícios que se materializam pela não arrecadação da receita pública.

Dos excertos extraídos da CRFB/1998, pode-se observar que cabe ao Poder Legislativo e ao sistema de controle interno de cada Poder, a fiscalização da renúncia de receitas e que os valores da renúncia acompanham o (PLOA), demonstrando o impacto nos valores principais da receita e da despesa.

Sob a ótica fiscal, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no seu art. 14, previu as espécies de renúncia e apresentou as condições para a concessão ou ampliação das renúncias, visando manter o equilíbrio fiscal, conforme segue:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

A LRF traz regras para que novas renúncias ou a majoração dos benefícios já existentes não tragam prejuízos fiscais aos entes da Federação, por isso a necessidade de demonstrar que a renúncia já está prevista na estimativa da receita e que não afetará as metas de resultados fiscais do período. Outra exigência é que essas renúncias estejam acompanhadas de medidas de compensação de aumento de receitas.

Da necessidade de controle da renúncia de receita, surgiu a demanda do registro contábil dessa e para isso busca-se amparo na lei de regência da contabilidade aplicada ao setor público, Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964.

A Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, quando do reconhecimento orçamentário da receita é taxativa ao definir o regime de caixa, ou seja, a receita é reconhecida no momento da arrecadação (art. 35, I). Ou seja, a referida lei prevê a arrecadação, condição para o reconhecimento da receita orçamentária.

Ainda segundo a Lei nº 4.320/64, os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (art. 39)

Apesar de não ser alçando pela Lei 4.320/1964, a renúncia de receita precisa ser evidenciada pela União, tendo em vista a exigência do Decreto do Sistema de Contabilidade do Governo Federal (Decreto 6.976/2009), conforme abaixo:

Art. 3º O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

(...); e

VIII - a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais.

Além da exigência legal para a União, muitos Tribunais de Contas vêm exigindo o controle contábil por parte dos entes da renúncia de receita.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), no intuito de disciplinar o reconhecimento contábil da renúncia de receita e tentando preencher a lacuna da Lei 4320/64, trouxe orientações na parte que trata dos Procedimentos Contábeis Orçamentários no item 3.6.1. Deduções da Receita Orçamentária. (MCASP. 8ª edição, pág. 55).

Segundo o MCASP (Pág. 59):

A evidenciação de renúncia de receitas poderá ser efetuada de diversas maneiras, sendo contabilizada somente nos casos em que seja possível mensurar um valor confiável. Assim, deve-se utilizar a metodologia da dedução de receita orçamentária para evidenciar as renúncias, com o registro na natureza de receita orçamentária objeto da renúncia pelo seu total em contrapartida a uma dedução de receita (conta redutora de receita).

Ressalta-se que, sob o ponto de vista patrimonial, havendo renúncia de receitas após o registro do ativo pelo regime de competência, deve haver a baixa patrimonial pelos valores renunciados.

Segundo o disposto no MCASP, observa-se que há necessidade de reconhecer a receita orçamentária pela renúncia de receita e para que não haja uma superavaliação da receita corrente líquida, deve-se registrar como dedução da receita orçamentária o valor renunciado.

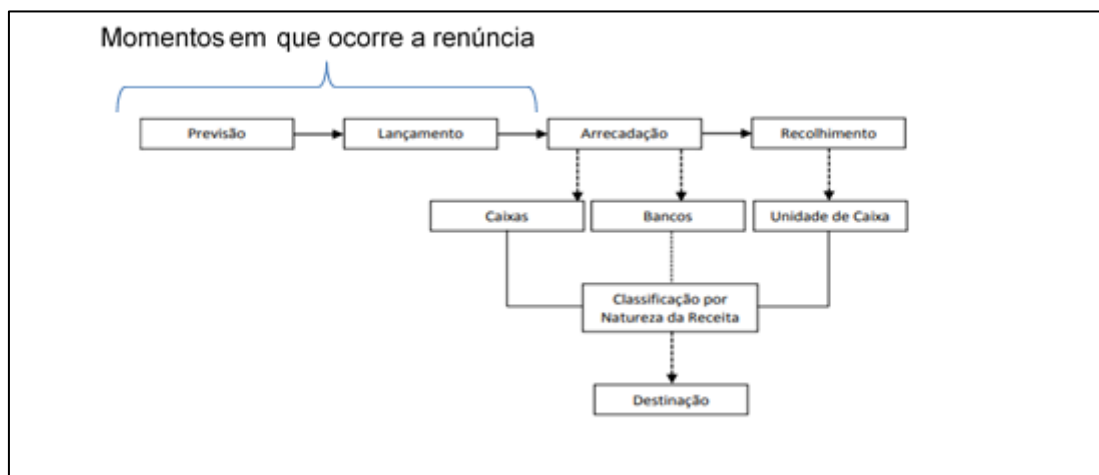
Sob o ponto de vista patrimonial, deve-se baixar o ativo reconhecido pelo regime de competência. Isso ocorre quando de anistia e remissões, como regra.

Importante salientar a necessidade de mensuração confiável do valor renunciado, o que muitas vezes é um desafio tendo em vista a complexidade da legislação tributária.

O tratamento orçamentário proposto pelo MCASP não tem amparo na Lei 4.320/64, tendo em vista que a renúncia de receita faz com que a receita não seja arrecadada, portanto não podendo ser reconhecida orçamentariamente.

A ilustração a seguir reforça o entendimento de que não deve haver o registro orçamentário da receita como sugere o MCASP, pois a renúncia de receita, que, conceitualmente, significa abdicar da receita ocorrerá sempre antes da arrecadação, etapa de reconhecimento da receita orçamentária.

Figura 1 – Etapas da Receita Pública Orçamentária



Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – adaptado.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), inserindo a contabilidade pública brasileira no contexto internacional, aprovou a NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação, que deriva da norma internacional IPSAS 23 - *Revenue from Non-Exchange Transactions*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/IFAC), e trata de questões que devem ser consideradas no reconhecimento e na mensuração da receita das transações sem contraprestação.

A referida norma, na parte que trata de benefícios fiscais, apresenta duas situações: “despesa paga por meio do sistema tributário” e “gasto tributário”. A distinção básica é que, nos casos da despesa paga pelo sistema tributário, o benefício está disponível aos recebedores, independente de serem ou não contribuintes de tributos. Já o gasto tributário, refere-se aos benefícios que estão disponíveis apenas para os contribuintes.

Como exemplo de despesa paga pelo sistema tributário, pode-se citar a seguinte situação hipotética: determinado ente da Federação, na forma da legislação, é obrigado a prestar assistência financeira aos alunos matriculados nas instituições de educação superior,

legalmente habilitadas a funcionar no Estado. Suponha que a legislação preveja que a assistência financeira poderá ser feita por meio de repasse financeiro às Instituições de Ensino ou por meio do sistema tributário, com isenções de tributos estaduais. Observa-se que, neste exemplo, o benefício está disponível, independente de o beneficiário ser contribuinte ou não. O sistema tributário passa a ser uma alternativa de pagamento do benefício.

Outro exemplo de despesa paga pelo sistema tributário seria um programa de governo em que o ente incentive a utilização de hospitais privados, por carência de hospitais públicos em determinada região, quer seja reembolsando diretamente o cidadão pelo valor gasto, quer reduzindo o passivo tributário desse.

Uma característica singular da despesa paga pelo sistema tributário é que a despesa ocorrerá independente de o beneficiário pagar tributo, sendo o sistema tributário uma forma alternativa e indireta de realização da despesa pública.

Um exemplo de gasto tributário é permitir que os contribuintes deduzam os gastos com saúde e educação da base de cálculo da tributação sobre a renda. Estes tipos de benefícios estão disponíveis somente para os contribuintes.

Muitos entes da Federação promovem os programas de recuperação fiscal – Refis, nos quais são concedidas anistias e remissões de valores devidos pelos contribuintes. Esses programas são considerados gastos tributários para fins desta IPC.

A NBC TSP 01 traz que a receita tributária bruta não deve ser reduzida pelas despesas pagas por meio do sistema tributário. Já os gastos tributários não devem compor o montante das receitas tributárias, pois são considerados receitas perdidas.

Depreendem-se do texto da NBC TSP 01, duas implicações muito claras: a primeira é que as despesas pagas por meio do sistema tributário devem ser contabilizadas, sob o aspecto patrimonial, como despesas (variação patrimonial diminutiva), pois não podem diminuir o valor bruto da receita tributária (variação patrimonial aumentativa). A outra implicação é que os gastos tributários não são alcançados pelos registros contábeis

patrimoniais²², pois não devem compor o montante da receita tributária, sendo considerados receitas perdidas, não originando ativos, passivos, receitas ou despesas ao governo tributante.

Importante salientar que a renúncia de receita não deve ser confundida com a compensação entre tributos devidos ao Estado com créditos contra a Fazenda Pública (exemplo, precatórios) ou até mesmo com o pagamento de tributos em bens e direitos, nesses casos o reconhecimento da receita orçamentária deverá ocorrer, mesmo que não haja o fluxo financeiro.

Portanto, considerando o disposto na NBC TSP 01, os gastos tributários não estão sujeitos a registros contábeis na natureza da informação patrimonial, pois não geram ativos, passivos, receitas e despesas ao governo. O mesmo vale para as contas que controlam a natureza de informação orçamentária, considerando que não alcançam o estágio da arrecadação. Porém, para fins de controle e evidência, esta NTPC recomenda o registro dos gastos tributários em contas de controle. Já as despesas pagas por meio do sistema tributário devem ser contabilizadas, sob o aspecto patrimonial, como despesas (variação patrimonial diminutiva).

A contabilidade como instrumento de transparência, prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e de tomada de decisão, deve oferecer mecanismos para controlar os valores efetivamente renunciados, independentemente, de gasto tributário ou despesa paga por meio do sistema tributário.

Segundo a NBC TSP - Estrutura Conceitual, as características qualitativas da informação incluída nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. Dessa forma, para os registros contábeis devem ser observadas as características qualitativas da informação contábil como a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.

A NBC TSP Estrutura Conceitual em seu item 1.6 dispõe:

²² Salvo nos casos de anistia e remissão, pois ocorrem posteriormente ao fato gerador.

Os RCPGs podem compreender múltiplos relatórios, cada qual atendendo a certos aspectos dos objetivos e do alcance da elaboração e divulgação da informação contábil. Os RCPGs abrangem as demonstrações contábeis, incluindo as suas notas explicativas. (...)

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) dividido em 8 classes de contas e por natureza de informação, permite que a contabilidade reconheça os elementos das demonstrações contábeis (classes, 1, 2, 3 e 4 – natureza de informação patrimonial), o controle dos atos de natureza orçamentária (classes 5 e 6 – natureza de informação orçamentária) e, finalmente, permite que se controle atos e fatos da administração pública (classes 7 e 8 – natureza de informação típica de controle).

É fundamental que haja o controle contábil da renúncia, de receita, desde que mensurada de maneira confiável pelos setores competentes, para fins de evidenciação dessa informação nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

5. Roteiros contábeis de controle das renúncias de receita (equipe 4)

Como visto nos capítulos anteriores, o Subgrupo chegou a um consenso quanto ao respaldo técnico e legal da obrigatoriedade de controles contábeis capazes de evidenciar os efeitos das renúncias de receita. Também não restou dúvida que o ordenamento jurídico exige determinados controles orçamentários de benefícios fiscais, como, por exemplo, a elaboração de um demonstrativo do efeito regionalizado das renúncias a ser enviado junto com o projeto de lei orçamentária.

Todavia, o Subgrupo não chegou a um consenso sobre o uso de contas de dedução da receita orçamentária para registrar a ocorrência de renúncias de receita, conforme proposto no capítulo 3.

Por outro lado, o controle de certos aspectos dos benefícios fiscais pode ser feito em contas das classes 7 e 8 do PCASP, sem prejuízo de decisão futura, embasada em estudo específico, sobre a adequação de eventual uso de contas de dedução de receitas orçamentárias para registrar efeitos mensurados de renúncias de receitas.

Diante disso, o presente capítulo sugere um rol de contas a ser incluído no PCASP e exemplos de roteiros de contabilização que utilizam tais contas como um mecanismo básico de controle contábil de renúncia de receitas.

5.1. Estrutura das contas

7.0.0.0.00.00	Controle devedores
7.9.0.0.00.00	Outros controles
7.9.5.0.00.00	Controle de Receitas e Despesas não orçamentário
7.9.5.1.00.00	Controle de Renúncias de Receitas
7.9.5.1.1.00.00	Controle de Aprovação das Renúncias de Receitas
7.9.5.1.1.01.00	Anistia
7.9.5.1.1.02.00	Remissão
7.9.5.1.1.03.00	Alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições
7.9.5.1.1.04.00	Benefícios fiscais
7.9.5.1.1.05.00	Benefícios financeiros
7.9.5.1.1.06.00	Benefícios creditícios
7.9.5.1.1.07.00	Crédito presumido
7.9.5.1.1.08.00	Crédito Outorgado
7.9.5.1.1.09.00	Concessão de caráter não geral
7.9.5.1.1.10.00	Gastos tributários
7.9.5.1.1.11.00	Não-incidência tributária

7.9.5.1.1.12.00	Outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado
7.9.5.1.1.13.00	Despesa paga por meio do sistema tributário
7.9.5.1.1.99.00	Outras renúncias
8.0.0.0.00.00	Controle credores
8.9.0.0.00.00	Outros controles
8.9.5.0.00.00	Controle de Receitas e Despesas não orçamentário
8.9.5.1.00.00	Controle de Renúncias de Receitas
8.9.5.1.1.00.00	Controle de Execução das Renúncias
8.9.5.1.1.01.00	Anistia
8.9.5.1.1.01.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.01.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.02.00	Remissão
8.9.5.1.1.02.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.02.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.03.00	Alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições
8.9.5.1.1.03.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.03.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.04.00	Benefícios fiscais
8.9.5.1.1.04.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.04.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.05.00	Benefícios financeiros
8.9.5.1.1.05.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.05.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.06.00	Benefícios creditícios
8.9.5.1.1.06.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.06.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.07.00	Crédito presumido
8.9.5.1.1.07.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.07.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.08.00	Crédito Outorgado
8.9.5.1.1.08.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.08.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.09.00	Concessão de caráter não geral
8.9.5.1.1.09.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.09.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.10.00	Gastos tributários
8.9.5.1.1.10.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.10.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.11.00	Não-incidência tributária
8.9.5.1.1.11.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.11.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.12.00	Outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado
8.9.5.1.1.12.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.12.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.13.00	Despesa paga por meio do sistema tributário

8.9.5.1.1.14.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.14.02	Valor renunciado
8.9.5.1.1.99.00	Outras renúncias
8.9.5.1.1.99.01	Valor Renunciável
8.9.5.1.1.99.02	Valor renunciado

As contas terão conta corrente (informação complementar) de Natureza da Receita quando se tratar de renúncias de receita orçamentária.

As contas 8.9.5.1.1.XX.01 - Valor Renunciável, devem ter atributo X, ou seja, podem ficar com saldo invertido.

Foi discutido no Grupo a possibilidade de inclusão de uma conta contábil para registrar os valores não arrecadados por imunidade tributária, entretanto devido ao consenso de que esse efeito não é uma renúncia de receita, decidiu-se por não incluir esse controle, enquanto não houver controle contábil das renúncias de receitas versadas em proposições legislativas.

As contas 7.9.5.2., 7.9.5.3., 7.9.5.4., 7.9.5.5., 7.9.5.6., 7.9.5.7., 7.9.5.8., e 7.9.5.9., bem como seus respectivos espelhos na classe 8, podem futuramente trabalhar com controle de medidas de compensações das renúncias (art. 14 da LRF), bem como serem utilizadas para outros propósitos que envolvam receita e despesa não necessariamente orçamentária, como explicitação dos impactos fiscais das proposições legislativas. Isso significa também estender o controle contábil das renúncias para além de um exercício apenas. Nesse contexto, cabe sugerir revisão dos procedimentos e das contas ora propostas em horizonte temporal não superior a três anos.

5.2. Roteiros / Lançamentos exemplificativos

A forma de trabalho no roteiro proposto é a mesma já consolidada para o grupo de controle, com os lançamentos finais e iniciais na horizontal, e lançamentos de execução na vertical.

Entretanto caso o Ente, não possua o lançamento inicial, seja por falta de previsão inicial, estimativa imprecisa da renúncia, ou outras razões, o registro deve ser efetuado, de modo que os valores efetivamente renunciados sejam corretamente demonstrados.

Seguem abaixo alguns lançamentos contábeis de situações possíveis de ocorrência nos entes das federações. Destaca-se que estão sendo abordados apenas lançamentos no grupo de controle, devendo quando for o caso, efetuar lançamentos conjuntos nos sistemas patrimoniais e orçamentário.

Aprovação de anistia de juros e multas por pagamento em atraso ao ICMS durante o exercício, no valor estimado de R\$ 100.000,00 para o exercício em curso e R\$ 120.000,00 para o próximo exercício:

D - 7.9.5.1.1.01.00	Anistia	
C - 8.9.5.1.1.01.01	Valor Renunciável	R\$ 100.000,00

NR 11180212

Na abertura do exercício seguinte o lançamento de abertura será:

D - 7.9.5.1.1.01.00	Anistia	
C - 8.9.5.1.1.01.01	Valor Renunciável	R\$ 120.000,00

NR 11180212

Durante os exercícios, sempre que houver o pagamento em atraso do tributo ICMS, onde anteriormente da renúncia, haveria a cobrança de ICMS (NR 11180211), deve ser reconhecido o seguinte lançamento no valor efetivamente renunciado:

D - 8.9.5.1.1.01.01	Valor Renunciável	
C - 8.9.5.1.1.01.02	Valor Renunciado	

NR 11180212

Caso ocorra uma renúncia não prevista anteriormente, como por exemplo, renúncia do tipo os gastos tributários, pela exclusão de determinados contribuintes da obrigação de pagamento de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sem qualquer estimativa anterior, o lançamento no momento do reconhecimento da renúncia deverá ser:

D - 8.9.5.1.1.10.01	Valor Renunciável	
C - 8.9.5.1.1.10.02	Valor renunciado	

Para os lançamentos de encerramento, deve-se “zerar” todas as contas na seguinte ordem:

D - 8.9.5.1.1.XX.02 Valor renunciado
C - 8.9.5.1.1.XX.01 Valor Renunciável

D - 8.9.5.1.1.XX.01 Valor Renunciável
C - 7.9.5.1.1.XX.00 Controle de Aprovação das Renúncias de Receitas

Foi também analisado pela equipe, bem como pelos coordenadores das equipes a proposição de outras diferentes formas de apresentação do rol de contas, utilizando inclusive dois níveis do PCASP (subtítulo e item), e não apenas item conforme proposto, entretanto não houve consenso sobre qual a melhor forma de apresentação, optando-se então por um formato mais simples e abrangente.

Outra discussão que ocorreu no decorrer do trabalho foi quanto ao encerramento das contas ao final do exercício, entretanto a opinião predominante é que não se deveriam transportar saldos de um exercício para o outro.

Contudo ambas as situações, utilização de outros níveis de contas ou ainda o encerramento das contas ao final do exercício poderá ser revisto quando da elaboração do Demonstrativo ou ainda de IPC – Instrução de Procedimentos Contábeis.

6. Considerações Finais e Encaminhamentos

A renúncia de receitas - efeito financeiro decorrente da instituição de benefícios fiscais - é tema sensível ao equilíbrio das contas públicas e à política econômica, sendo, por isso, objeto de disposições constitucionais e legais específicas. Contudo, não há padrões estabelecidos para as três esferas de governo da Federação quanto ao controle e à evidenciação contábeis desses fenômenos.

Esse quadro se mostra preocupante diante dos dados levantados pela Receita Federal do Brasil, que estimou os gastos tributários do governo federal em mais de 20% da receita arrecadada nos exercícios de 2015, 2016 e 2017. Por outro lado, análise com municípios acima de 500 mil habitantes indica que o controle das renúncias de receita está muito aquém do desejável, uma vez que a maioria desses entes sequer envia junto ao PLOA o demonstrativo do efeito regionalizado das renúncias, conforme exigido pelo art. 165, § 6º da Constituição Federal (Azevedo & Cabello, 2018).

Foi nesse contexto que um Subgrupo da CTCONF foi criado, em dezembro de 2018, para estudar o tema com a finalidade de levantar subsídios que possibilitem uma padronização mínima de controles e evidenciações contábeis de renúncias de receita. O presente relatório é o resultado desse trabalho.

No decorrer dos estudos do Subgrupo consensos importantes foram alcançados, quais sejam:

- O controle e evidenciação contábeis da renúncia de receitas é respaldado tanto pelas normas contábeis em vigor quanto pela legislação brasileira (vide especialmente capítulo 2 para maiores detalhes). Quanto aos aspectos legais, merece destaque a exigência expressa feita pela Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, de que o Poder Executivo Federal realize o controle contábil das renúncias de receita.

- Há controles específicos relativos a renúncia de receitas inseridos no processo orçamentário por força constitucional e legal (vide especialmente capítulo 3). Tais controles são exigíveis independentemente de registros contábeis específicos. Contudo, esses registros têm potencial para facilitar e aperfeiçoar o cumprimento desses mandamentos.

- Roteiros específicos envolvendo contas das classes 7 e 8 do PCASP podem ser utilizados para possibilitar parte importante dos controles de renúncia de receitas analisados (ver especialmente capítulos 4 e 5).

- É oportuno e relevante que os entes da Federação passem a elaborar demonstrativo padronizado para evidenciar discriminadamente o montante de renúncia de receitas efetivamente incorrido no exercício em comparação com os valores estimados no processo de elaboração do orçamento (vide capítulo 6). Contudo, tendo em vista que o Subgrupo não alcançou maturidade suficiente na elaboração de uma proposta de demonstrativo, sugere-se que essa conste de estudo futuro, conforme encaminhamento feito abaixo.

Por outro lado, não houve consenso nas discussões do subgrupo em relação ao uso de contas de dedução de receita orçamentária para registrar as estimativas de renúncias efetivamente ocorridas no decorrer de um exercício (como pode ser observado a partir do contraponto entre os argumentos apresentados no capítulo 3 e aqueles presentes no capítulo 4).

Destaca-se ainda que, apesar de haver um consenso no uso do valor justo como base de mensuração da renúncia, há a necessidade de discussão mais detalhada no momento da elaboração da IPC sobre indicações de uso dos custos de oportunidade ou outro critério contábil específico para apuração do valor justo na ausência de valores de mercado.

Diante do exposto, propõe-se como encaminhamento a ser levado à próxima reunião da CTCONF, em maio de 2019, que a STN, com base na competência que lhe foi atribuída pelo art. 50, §2º da LRF – conforme evidenciado no item 3.4.3 desse relatório – elabore uma Instrução de Procedimentos Contábeis – IPC padronizando o registro contábil da previsão e execução de renúncias de receita, bem como a evidenciação dessas por meio de demonstrativo com periodicidade máxima anual.

Sugere-se que a IPC em questão utilize o presente relatório como subsídio inicial e seja submetida à aprovação na segunda reunião da CTCONF de 2019. Espera-se que os consensos a que esse Subgrupo chegou, listados acima, possam ser ratificados pela IPC e que a questão do uso de contas de dedução de receita orçamentária para registrar a efetiva realização de renúncias possa ser dirimida nesse instrumento, bem como a proposição de um

demonstrativo anual para evidenciar as renúncias de receita realizadas no exercício. Os roteiros e contas sugeridas no capítulo 5, são, ressalta-se, esboços elaborados com o propósito de servir como ponto de partida para o processo de elaboração da IPC, estando, portanto, sujeitos a aperfeiçoamentos e alterações.

Recomenda-se que a edição da IPC seja acompanhada de revisões do MCASP (Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público) e do MDF (Manual de Demonstrativos Fiscais) nos pontos em que esses tratam do tema, o mesmo sendo aconselhado para Portarias e Notas Técnicas da STN que abordaram o assunto no passado, que possuam entendimento divergente do exposto na IPC.

Por fim, sugere-se que a STN coordene junto aos membros da CTCONF estudos específicos, processos e/ou sistemas capazes de estender o monitoramento de renúncias de receita à fase de proposições legislativas, visto que a responsabilidade na gestão fiscal abrange todos os Poderes e Esferas de Governo, de modo que proposições legislativas cuja aprovação culmine em impactos fiscais devam levar em conta tanto os efeitos fiscais de normas já em vigor como de outras proposições em tramitação.

Cumpra também avançar na caracterização e no tratamento contábil das renúncias referidas como benefícios patrimoniais, não caracterizadas como tributários, financeiros ou creditícios.

Referências

- Almeida, F. C. R. de. (2000). Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, 31(84), 19–62.
- Azevedo, R. R. de, & Cabello, O. G. (2018). Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros e Sua Relação Com as Transferências Intergovernamentais. In Congresso USP de Contabilidade. São Paulo/SP: Universidade de São Paulo.
- Barbalho, A., lima, I.M., franco, J. (2017). O Financiamento à cultura no Brasil: o caso do Ceará nos governos Cid Gomes (2007-2014). *Revista Eptic*. Vol.19, nº2.
- Bittencourt, F. M. R. (2015). Instituições e teoria orçamentária – pontos para discussão econômica e gerencial. *Orçamento em Discussão* n. 20. Brasília, DF: Senado Federal.
- Bolzan, G., & Bianchi, M. (2017). Renúncia de Receitas: estudo dos impactos financeiros no Estado do Rio Grande do Sul no período de 2003 a 2014. *RAC - Revista de Administração e Contabilidade*, 31, 48–70.
- CIAT. (2011). Centro Interamericano de Administrações Tributárias. Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários: uma experiência iberoamericana.
- Department of Finance Ireland. (2014). *Guidelines for Tax Expenditure Evaluation*. Dublin, Irlanda.
- Diniz, É., & Afonso, J. R. (2014). Benefícios Fiscais Concedidos (e Mensurados) pelo Governo Federal. *Texto de Discussão IBRE*, 26.
- Henriques, E. F. (2009). O Gasto Tributário no Direito Brasileiro. XIV Prêmio Tesouro Nacional, 41–66.
- Interamericano, C. (2011). Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários Uma experiência Iberoamericana. Panamá: Centro Interamericano de Administrações Tributárias.
- Magalhães, R.L.R., colares, A.C.V., Gavioli, G. (2018). Controle e transparência das renúncias de receitas nos governos estaduais sob a ótica dos Tribunais de Contas. In: IV Congresso Internacional de Controle e Políticas Públicas. Fortaleza/CE.

OCDE. (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. <http://doi.org/10.1787/9789264076907-en>

Pellegrini, J.A. (2014). Gastos Tributários: Conceitos, Experiência Internacional e o caso do Brasil. In: Senado Federal. Textos para Discussão 159.

Pureza, M. E. M. (2006). Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais - Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários. *Cadernos Aslegis*, 8(29), 41–74.

RFB. (2018). Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2019. Brasília, DF.

Rocha, J. M. (2007). *Direito Tributário*. 5. Ed. Ver. E atual. – Rio de Janeiro: Ed. Ferreira.

SEFEL. (2018). Demonstrativo de Benefícios Financeiros e Creditícios. Brasília, DF.

TCU. (2014). Relatório de Levantamento de Auditoria. Brasília, DF. Recuperado de http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20140516/AC_1205_16_14_P.doc

Young, J. J. (1994). *Outlining regulatory space: Agenda issues and the FASB*. *Accounting, Organizations and Society*, 19(1), 83-109.