



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA



VINICIUS BERGAMINI DEL PUPO

**A ATUAÇÃO DOS MUNICÍPIOS EM FACE DAS REGRAS DE
RESPONSABILIDADE FISCAL SOBRE AS RENÚNCIAS DE
RECEITAS**

VITÓRIA - ES
2022



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA



VINICIUS BERGAMINI DEL PUPO

**A ATUAÇÃO DOS MUNICÍPIOS EM FACE DAS REGRAS DE
RESPONSABILIDADE FISCAL SOBRE AS RENÚNCIAS DE
RECEITAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da Universidade Federal do Espírito Santo, como um dos requisitos parciais para a obtenção do grau de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Rogério Zanon da Silveira

VITÓRIA - ES
2022

Ficha catalográfica disponibilizada pelo Sistema Integrado de Bibliotecas - SIBI/UFES e elaborada pelo autor

B493a BERGAMINI DEL PUPO, VINICIUS, 1986-
A atuação dos municípios em face das regras de
responsabilidade fiscal sobre as renúncias de receitas /
VINICIUS BERGAMINI DEL PUPO. - 2022.
205 f. : il.

Orientador: Rogério Zanon da Silveira.

Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) -
Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências
Jurídicas e Econômicas.

1. Administração Pública. 2. Finanças Públicas. 3.
Responsabilidade Fiscal. 4. Incentivos Fiscais. I. Zanon da
Silveira, Rogério. II. Universidade Federal do Espírito Santo.
Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. III. Título.

CDU: 35



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA



VINICIUS BERGAMINI DEL PUPO

A ATUAÇÃO DOS MUNICÍPIOS EM FACE DAS REGRAS DE RESPONSABILIDADE FISCAL SOBRE AS RENÚNCIAS DE RECEITAS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Gestão Pública.

Aprovado em 12 de dezembro de 2022.

COMISSÃO EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 ROGERIO ZANON DA SILVEIRA
Data: 13/12/2022 21:27:50-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Prof. Dr. Rogério Zanon da Silveira
Universidade Federal do Espírito Santo
Orientador

Documento assinado digitalmente
 JAIR TEIXEIRA DOS REIS
Data: 14/12/2022 05:49:15-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Prof. Dr. Jair Teixeira dos Reis
Universidade Federal do Espírito Santo
Programa de Pós-graduação em Gestão Pública

Documento assinado digitalmente
 VALCEMIRO NOSSA
Data: 14/12/2022 09:26:56-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Prof. Dr. Valcemiro Nossa
Fucape Business School
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis

À minha família, fonte de inspiração e de apoio incondicional, que apostaram na minha educação como forma de crescimento e amadurecimento.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Elza e Geraldo, por me ensinarem que a educação é a base para a construção da vida de um cidadão e por me proporcionarem o desenvolvimento da fé, que me faz acreditar e diariamente em Deus e em Nossa Senhora da Penha, fonte de inspiração e confiança para concretizar meus sonhos.

Destaco o apoio incondicional da minha irmã, Michelle; meu cunhado, Alcides, e meus sobrinhos, Rian e Thaila, que por tanto tempo acompanham meus projetos e estão sempre disponíveis a colaborar com as minhas necessidades, especialmente no que diz respeito à minha ausência física no cotidiano para me dedicar a este estudo.

À minha noiva, Liana, que entrou na minha vida e vem sonhando meus projetos comigo, deixo o registro de agradecimento pelo companheirismo e amor.

À Universidade Federal do Espírito Santo (Ufes) e ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES), que, a partir do Acordo de Cooperação, proporcionou-me a oportunidade de realizar o sonho de ser mestre. Tenho orgulho de ter cursado minhas principais formações na Ufes e, da mesma forma, sinto orgulho de fazer parte do corpo técnico do TCE-ES e trazer o tema desta pesquisa do trabalho que ali desenvolvo.

Agradeço ao meu orientador, Rogério Zanon da Silveira, por ainda no período de matrícula aceitar ser meu parceiro no desenvolvimento desta pesquisa, sempre presente no curso dos trabalhos, paciente e atencioso no desenvolvimento do meu processo formativo, ajudando-me, de forma magistral, nas minhas dificuldades e deficiências acadêmicas, para que pudéssemos chegar ao fim desta empreitada.

Aos amigos do TCE-ES com quem diariamente trabalho no controle externo sobre as renúncias de receitas, aos amigos do curso de Direito da Ufes, pelas conversas sobre os aspectos jurídicos deste trabalho e aos demais amigos que sempre estiveram torcendo, rezando e me incentivando na elaboração deste estudo, em função do qual, muitas vezes, tive de renunciar ao convívio social.

LISTA DE SIGLAS

ADCT	–	Atos de Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	–	Ação Direta Inconstitucionalidade
BEA	–	<i>Budget Enforcement Act</i>
Beorc	–	Balancete da Execução Orçamentária da Receita Consolidado
Cosip	–	Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública
DECRR	–	Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita
Demre	–	Demonstrativo das Renúncias de Receitas
DRER	–	Demonstrativo Regionalizado do Efeito da Renúncia
EU	–	União Europeia
EUA	–	Estados Unidos da América
FMI	–	Fundo Monetário Internacional
IPTU	–	Imposto Predial e Territorial Urbano
ISSQN	–	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LCare	–	arquivo que integra o processo de prestação de contas
LCM	–	Lei Complementar Municipal
LDO	–	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LM	–	Lei Municipal
LOA	–	Lei Orçamentária Anual
LRF	–	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDF	–	Manual de Demonstrativos Fiscais
OCDE	–	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	–	Produto Interno Bruto
PPA	–	Plano Plurianual
PPGGP	–	Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública

PPT	–	Produto Técnico-Tecnológico
Procon	–	Instituto de Proteção e Defesa do Consumidor
QATC	–	Programa Agilidade e Qualidade dos Tribunais de Contas
STF	–	Supremo Tribunal Federal
STN	–	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE–ES	–	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
TCRS	–	Taxa de Coleta de Resíduos Sólidos
Ufes	–	Universidade Federal do Espírito Santo

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Receita total prevista vs. arrecadada e receita própria prevista vs. arrecadada	120
Tabela 2: Comparação previsto vs. arrecadado para cada tributo objeto de benefício fiscal em 2021	120

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Trabalhos correlatos ao tema da pesquisa.....	65
Quadro 2: Classificação dos municípios quanto ao planejamento fiscal	73
Quadro 3: Benefícios fiscais em Vitória (2021)	75
Quadro 4: Benefícios fiscais na Serra (2021).....	77
Quadro 5: Benefícios fiscais em Vila Velha (2021)	79
Quadro 6: Benefícios fiscais em Cachoeiro de Itapemirim (2021).....	81
Quadro 7: Benefícios fiscais em Cariacica (2021).....	84
Quadro 8: Benefícios fiscais em Colatina (2021)	88
Quadro 9: Benefícios fiscais em Guarapari (2021).....	90
Quadro 10: Benefícios fiscais em Marataízes (2021).....	93
Quadro 11: Benefícios fiscais em Viana (2021)	96
Quadro 12: Benefícios fiscais em Anchieta (2021).....	98
Quadro 13: Benefícios fiscais em Linhares (2021).....	101
Quadro 14: Benefícios fiscais em Aracruz (2021)	103
Quadro 15: Benefícios fiscais em Itapemirim (2021).....	105
Quadro 16: Benefícios fiscais em Presidente Kennedy (2021)	107
Quadro 17: Benefícios fiscais em São Mateus.....	108
Quadro 18: Classificação dos municípios quanto à transparência na renúncia de receitas.....	111
Quadro 19: Classificação dos municípios quanto ao equilíbrio fiscal a partir da renúncia de receitas	119

RESUMO

DEL PUPO, Vinicius Bergamini. **A atuação dos municípios em face das regras de responsabilidade fiscal sobre as renúncias de receitas.** 2022. 205 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2022.

Esta pesquisa trata do tema finanças públicas, mais especificamente sobre a responsabilidade fiscal. O Estado demanda recursos para garantir o cumprimento das suas funções constitucionais, concretizadas com a realização de intervenções sociais e econômicas que permitam atender às necessidades coletivas. Nesse contexto, a renúncia de receita ganha destaque e, por isso, é relevante identificar se o uso desse instituto é capaz de garantir a sua utilidade como política pública a partir das disposições normativas criadas e estruturadas para seu controle. Nessa perspectiva, o **problema** pelo qual a pesquisa norteou-se foi: em que medida os municípios capixabas atendem às normas brasileiras de responsabilidade fiscal? O **objetivo** da pesquisa foi investigar a conformação da prestação de contas de governo dos chefes do Poder Executivo de municípios capixabas ao Tribunal de Contas do Espírito Santo (TCE-ES) com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) e a Constituição Federal de 1988 no que tange à renúncia de receitas. O **aporte teórico** explana conceitos e entendimentos que embasam o significado de responsabilidade fiscal a partir da experiência de outros países, destacando a norma brasileira e os princípios do planejamento, transparência, equilíbrio fiscal, controle e responsabilidade. No que tange aos **procedimentos metodológicos**, procedeu-se a uma análise de conteúdo de caráter qualitativo dos documentos apresentados nas prestações de contas de governo do ano de 2021 dos chefes do Poder Executivo dos 15 municípios com maior arrecadação no Espírito Santo. O *corpus* analisado incluiu, também, as leis orçamentárias desses entes, bem como as legislações municipais que concederam benefícios fiscais dos quais decorriam renúncia de receitas no mesmo exercício. Ainda, foram analisadas legislações de 2021 que instituíram benefícios fiscais para os anos subsequentes. Os **resultados** mostraram falhas no planejamento, na transparência e na manutenção do equilíbrio fiscal dos municípios analisados, as quais se refletem na execução da concessão de benefícios fiscais e acabam por levar alguns dos entes analisados a manterem a neutralidade por situações alheias à gestão das receitas próprias. O **produto técnico-tecnológico** configurou-se na proposição de uma instrução normativa a ser submetida à Secretária Geral de Controle Externo do TCE-ES, a fim de subsidiar exigências relativas ao controle das renúncias de receitas pelos municípios.

Palavras-chave: Finanças públicas. Responsabilidade fiscal. Renúncia de receitas. Benefício fiscal. Controle.

ABSTRACT

DEL PUPO, Vinicius Bergamini. **The performance of municipalities in the face of fiscal responsibility rules on revenue waivers**. 2022. 205 f. Dissertation Project (Professional Master's in Public Management) – Federal University of Espírito Santo, Vitória, 2022.

This research deals with the subject of public finances, more specifically with fiscal responsibility. The State requires resources to ensure the fulfillment of its constitutional functions, achieved through social and economic interventions to meet collective needs. In this context, revenue waiver gains prominence and, therefore, it is relevant to identify whether the use of this institute is able to ensure its usefulness as a public policy from the normative provisions created and structured for its control. From this perspective, the problem that guided the research was: to what extent do municipalities in Capixabas comply with Brazilian fiscal responsibility norms? The objective of the research was to investigate the conformity of the rendering of government accounts by the heads of the Executive Power of capixaba municipalities to the Court of Accounts of Espírito Santo (TCE-ES) with the Fiscal Responsibility Law (Complementary Law 101/2000) and the Federal Constitution of 1988 regarding revenue waiver. The theoretical contribution explains concepts and understandings that support the meaning of fiscal responsibility from the experience of other countries, highlighting the Brazilian norm and the principles of planning, transparency, fiscal balance, control and responsibility. The theoretical contribution is to explain concepts and understandings that underlie the meaning of fiscal responsibility from the experience of other countries, reaching the Brazilian norm and the principles of planning, transparency, fiscal balance, control and responsibility. Regarding the methodological procedures, we carried out a qualitative content analysis of the documents presented in the government accounts for the year 2021 of the heads of the executive branch of the 15 municipalities with the highest revenues in Espírito Santo. The analyzed corpus also included the budget laws of these entities, as well as the municipal legislations that granted tax benefits that resulted in revenue waiver in the same fiscal year. We also analyzed legislation from 2021 that instituted tax benefits for the following years. The results show flaws in the planning, transparency, and maintenance of fiscal balance of the analyzed municipalities, which are reflected in the execution of the concession of fiscal benefits and end up leading some of the analyzed entities to maintain neutrality due to situations unrelated to the management of their own revenue. The technical-technological product was configured in the proposition of a normative instruction to be submitted to the General Secretary of External Control of the TCE-ES, in order to subsidize requirements related to the control of revenue waivers by the municipalities.

Keywords: Public Finance. Fiscal Responsibility. Disclaimer of Revenue. Tax Benefit.

SUMÁRIO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	15
1.1 TEMPORALIDADES	15
1.2 O TEMA.....	15
1.3 O CONTEXTO E O PROBLEMA.....	17
1.4 OBJETIVOS	21
1.4.1 Objetivo geral.....	21
1.4.2 Objetivos específicos.....	21
1.5 PRODUTO TÉCNICO OBTIDO.....	21
1.6 DELIMITAÇÃO	22
1.7 JUSTIFICATIVA	22
2 APORTE TEÓRICO	25
2.1 RESPONSABILIDADE FISCAL.....	25
2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL BRASILEIRA	31
2.2.1 Planejamento	34
2.2.2 Transparência.....	36
2.2.3 Equilíbrio fiscal.....	38
2.2.4 Controle.....	40
2.2.5 Responsabilidade.....	43
2.3 RENÚNCIA DE RECEITAS.....	45
2.3.1 Disposições constitucionais sobre a renúncia de receita	48
2.3.2 Disposição de responsabilidade fiscal sobre a renúncia de receitas	53
2.3.2.1 Estimativa do impacto orçamentário-financeiro.....	54
2.3.2.2 Atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias	57
2.3.2.3 Medidas alternativas para a manutenção da neutralidade	59
2.3.3 Controle sobre as renúncias de receita	62
2.4 TRABALHOS CORRELATOS	65
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	66
3.1 ABORDAGEM E TIPO DE PESQUISA	66
3.2 MÉTODO DE PESQUISA	67
3.2.1 Etapas da pesquisa.....	68

3.3 ASPECTOS ÉTICOS DA PESQUISA	71
4 RESULTADOS.....	72
4.1 PLANEJAMENTO.....	72
4.1.1 Municípios com planejamento fiscal satisfatório	75
4.1.2 Municípios com planejamento fiscal moderado	84
4.1.3 Municípios com planejamento fiscal insuficiente	101
4.2 TRANSPARÊNCIA.....	110
4.2.1 Municípios com transparência satisfatória	112
4.2.2 Municípios com transparência média.....	113
4.2.1 Municípios com transparência baixa.....	116
4.3 EQUILÍBRIO FISCAL	118
4.3.1 Municípios com equilíbrio fiscal satisfatório.....	121
4.3.2 Municípios com equilíbrio fiscal moderado	122
4.3.3 Municípios com equilíbrio fiscal baixo	125
4.4 SÍNTESE DOS RESULTADOS	127
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	135
5.1 RESGATE E RESPOSTA AOS OBJETIVOS.....	135
5.2 CONTRIBUIÇÕES GERAIS DA DISSERTAÇÃO	137
5.3 PRODUTO TÉCNICO-TECNOLÓGICO.....	138
5.4 ADERÊNCIA DA DISSERTAÇÃO	139
5.5 IMPACTOS DA DISSERTAÇÃO	139
5.6 APLICABILIDADE E REPLICABILIDADE DA DISSERTAÇÃO	140
5.7 INOVAÇÃO DA DISSERTAÇÃO	140
5.8 COMPLEXIDADE DA DISSERTAÇÃO	140
5.9 ÊNFASE DA DISSERTAÇÃO	141
5.10 SUGESTÃO PARA TRABALHOS FUTUROS	141
5.11 EXPECTATIVAS DO PESQUISADOR.....	142
REFERÊNCIAS.....	144
ANEXO A	153
ANEXO B	154
ANEXO C	157

ANEXO D	160
ANEXO E	193

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

1.1 TEMPORALIDADES

Esta pesquisa emerge no âmbito das atividades profissionais desenvolvidas pelo pesquisador no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES), as quais buscam atingir as metas propostas pelo Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC), desenvolvido pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. Em seu escopo, o programa abarca questões referentes ao controle externo da renúncia de receitas, tema avaliado anualmente no julgamento das contas de governo dos chefes do Poder Executivo.

O interesse pela pesquisa sobre os aspectos da responsabilidade fiscal relacionada à renúncia de receitas iniciou-se no curso das atividades corriqueiras no TCE-ES, mas assumiu maior amplitude e sistematização no Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública (PPGGP) da Universidade Federal do Espírito Santo (Ufes), em especial, na disciplina Planejamento e Gestão Pública, ofertada no 1º semestre de 2020 pelo orientador deste estudo.

A evolução em relação ao tema responsabilidade fiscal sobre a renúncia de receita decorreu da participação do pesquisador em disciplinas posteriores, como também na prática de publicação científica em cotejo com as exigências diárias de orientação a servidores públicos que atuam nos órgãos que executam a gestão fiscal nos municípios capixabas.

1.2 O TEMA

Este estudo aborda a ramificação das finanças públicas, mais especificamente, o tema da responsabilidade fiscal nos municípios capixabas, sobretudo em relação às regras sobre renúncias de receitas. Tratar de finanças públicas, conforme Pereira e Kanayama (2010), é trazer elucidações sobre a captação de recursos financeiros e a realização de despesas para a manutenção das atribuições constitucionais da estrutura estatal. Conquanto, como qualquer agente econômico, o setor público sofre com restrições sobre o montante de recursos disponíveis e as exigências de gastos, o que demanda observância de que o fluxo entre ambos seja compatível, a fim de se

manter o equilíbrio das contas, sob pena de gerar *deficit* no orçamento (REZENDE, 2006).

A fim de evitar a ocorrência de *deficit*, foram desenvolvidas regras de disciplina fiscal. Ter-Minassian (2007) ensina que, ao estabelecerem responsabilidades aos formuladores de políticas, constituindo-se como disciplinador financeiro dos recursos públicos, essas normas intentam aumentar a transparência e a responsabilidade fiscal, forçando uma atuação prudente por parte dos agentes públicos e influenciando no desenho da política econômica de governo.

No mesmo sentido, Scaff e Conti (2010) reforçam que, além da necessidade de controle de *deficit*, o surgimento de técnicas gerenciais profissionais e o controle dos índices de inflação, aliados ao aprimoramento dos controles externo e interno da Administração Pública, colaboraram para a implantação de normas rígidas sobre finanças públicas, elevando o patamar da responsabilidade fiscal. Essas medidas de alcance de equilíbrio fiscal, como afirmam esses autores, são essenciais em tempos de normalidade ou estabilidade econômica. Tornam-se, no entanto, ainda mais necessárias em períodos instáveis, quando a Administração Pública tende a ser mais demandada a intervir e assistir à sociedade. Nos períodos instáveis, no entanto, muitas vezes, a necessidade de intervenção foge às previsões orçamentárias habituais, o que ressalta a importância de estudos sobre finanças públicas, notadamente quanto à responsabilidade fiscal e suas ramificações, como planejamento, transparência e equilíbrio fiscal.

A visão assistencialista e intervencionista do Estado foi tratada por Jacob (2018), para quem o ente estatal, no reconhecimento dos direitos humanos, tem como objetivo promover ações intervencionistas que garantam minimamente a prestação de serviços sociais aos cidadãos, preservando o bem-estar social. Uma das formas de intervenção, ainda que indiretamente, se dá por meio de políticas de incentivos fiscais, a qual se configura como inversão na lógica natural de manutenção do próprio Estado, fundada na cobrança de tributos, fonte de recursos necessários para o cumprimento de suas obrigações. No entanto, na perspectiva de incentivos, o Estado passa a abrir mão de parte da receita em favor do contribuinte, para que este aumente a sua disponibilidade financeira e realize ações de interesse da coletividade.

O incentivo do Estado ao particular para que este realize atividades em prol do interesse coletivo e em substituição ao próprio ente público faz parte do contexto do novo modelo de gestão assistencial, conforme leciona Bobbio (2007, p. 18):

Já há algum tempo, os juristas têm ressaltado que uma das características mais evidentes do sistema jurídico de um Estado assistencial é o aumento das chamadas leis de incentivo ou leis-incentivo. O elemento novo das leis de incentivo, aquele que permite o agrupamento dessas leis em uma única categoria, é exatamente o ordenamento jurídico, denominadas sancionatórias (com referência ao fato de que preveem ou cominam uma sanção negativa), empregam a técnica do encorajamento, a qual consiste em promover os comportamentos desejados, que consiste em reprimir os comportamentos não desejados.

No âmbito dessa categoria geral, é possível discernir os dois expedientes – o da facilitação (por exemplo, no caso de uma subvenção, de uma ajuda ou de uma contribuição financeira, ou mesmo de uma facilitação de crédito) e o da sanção positiva, como no caso da consignação de um prêmio para um comportamento superconforme ou de uma isenção fiscal.

Em síntese sobre a definição de benefícios fiscais, Ferreira (2018) assevera que estes são normas instituídas a partir da competência tributária constitucional, na qual se estabelece o regramento abstrato que permite a intervenção estatal na economia.

1.3 O CONTEXTO E O PROBLEMA

A década de 1980 tem como uma de suas marcas a mudança no papel econômico desempenhado pelos Estados com o crescimento da política neoliberal, implicando a adoção de postura contrária a intervenções na economia e de contenção dos gastos públicos, o que gerou um programa global e permanente de austeridade fiscal (BASTOS, 2015). Nesse contexto, países como Inglaterra, Estados Unidos (EUA), Nova Zelândia e Austrália passaram a implementar reformas com vistas à governança mais eficiente, implementando políticas fiscais cuja austeridade transcendia àquela do período de implementação de políticas keynesianas e de bem-estar social. Sobre esse conjunto de ações, fundamentou-se tema da responsabilidade fiscal (W. OLIVEIRA, 2015).

Ao tratarem sobre responsabilidade fiscal, Debus e Nascimento (2001) mencionam que os EUA, a partir da *Budget Enforcement Act* (BEA), adotaram o modelo *pay as you go* (Paygo – “pague à medida que for”, em tradução livre), proposta focada na compensação orçamentária, ou seja, no equilíbrio entre receitas e despesas públicas,

em que aumentos de despesas devem ser compensados a partir do aumento da receita ou do corte de outras despesas. De outro lado, estava a Europa, que firmava, no Mercado Comum, o Tratado de Maastricht, por meio do qual, dentre outras medidas, foram estabelecidas metas e critérios para enfrentamento de *deficit*, com a criação de uma comissão para monitorar o orçamento e o estoque da dívida e, assim, identificar desvios. Outra referência é a experiência da Nova Zelândia, na qual foi implementada a *Fiscal Responsibility Act*, a partir da fixação de princípios e de uma forte transparência do Poder Legislativo para o Poder Executivo, além da exigência de gestão responsável (DEBUS; NASCIMENTO, 2001).

A partir das experiências mencionadas, o Fundo Monetário Internacional (FMI, 2014) editou o Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal, no qual se estabeleceu a obrigatoriedade na transparência de atos, de forma que todas as atividades fiscais fossem divulgadas e que os orçamentos fossem devidamente planejados com o objetivo fiscal definido. Tal código também preconizava que informações orçamentárias deveriam ser apresentadas em conteúdo acessível para análises e acompanhadas das respectivas prestações de contas. O documento transformou-se, posteriormente, no Manual de Transparência Fiscal, por meio do qual foram estabelecidos os princípios e técnicas para responsabilidade fiscal que influenciaram o processo de implantação de mecanismos de gestão e de transparência fiscal no Brasil (FURTADO, 2021).

Ainda que tardiamente, segundo Oliveira (2010), o Brasil percebeu a necessidade de conter tanto o processo inflacionário pelo qual passava naqueles nos anos 1980 quanto o descontrole fiscal. Tentativa nesse sentido se deu a partir da instituição de processos que visavam a conter o endividamento público, a partir de normas voltadas ao equilíbrio entre receitas e despesas e à transparência fiscal. Todo esse processo redundou na proposta de uma lei focada no tema da responsabilidade fiscal, aprovada e sancionada no ano 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A Lei Complementar (LC) 101/2000, em seu do art. 1º, parágrafo 1º, estabeleceu que “a responsabilidade fiscal pressupõe ação planejada e transparente, a fim de prevenir e corrigir desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas, além de garantir o cumprimento de metas de resultados” (BRASIL, 2000). A norma de responsabilidade

fiscal, conforme entendimento de Sacramento (2005), contribuiu não somente na regulação financeira do Estado, mas também para o fortalecimento da *accountability* no Brasil. Essa contribuição foi levada a efeito, principalmente, porque a lei estabelece obrigações e responsabilidades aos gestores públicos, exigindo norma que visa estabelecer planejamento, transparência e equilíbrio financeiro aos entes públicos brasileiros na realização das atividades estatais.

Assim, a partir da criação da LRF, foram estabelecidas regras para prática de renúncias de receitas baseadas no modelo americano Paygo, como pontua W. Oliveira (2015, p. 833-835), que assim descreve a inovação adotada na referida lei:

Em síntese bem contida e imperfeita, o art. 14 da LRF constitui um conjunto de regras direcionadas ao processo de proposição, discussão e aprovação de atos legislativos (projetos de lei e medidas provisórias) referentes à concessão de benefícios tributários. Esse conjunto de disposições visa, precipuamente, [a] alcançar a neutralidade orçamentária nas decisões de alterações na legislação tributária, dar transparência e incluir no processo de planejamento fiscal-orçamentário o debate sobre a concessão ou ampliação de benefícios tributários.

Resumidamente, a concessão de benefícios tributários dos quais decorram renúncia de receita depende de: (1) apresentação da estimativa do impacto orçamentário financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, (2) demonstração de que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, ou, se não for observada essa condição, (3) implementação de medidas de compensação da renúncia de receita, por meio de aumento de tributos (BRASIL, 2000).

Ora, a disposição de responsabilidade fiscal sobre os incentivos financeiros, além de seguir o modelo norte-americano, visa à preservação de valores que o legislador brasileiro estabeleceu para a manutenção do ente público, a saber, assegurar a transparência e, ao mesmo tempo, não prejudicar as metas fiscais necessárias para a manutenção do equilíbrio orçamentário (CORREIA NETO, 2006). Em complementação, destaca o mesmo autor que as normas de responsabilidade fiscal se validam junto a normas constitucionais a que se vincula o legislador e que orientam o exercício do controle da política de renúncia de receitas.

Castagna (2021) destaca que falhas no planejamento, transparência e gestão das renúncias de receitas trazem insegurança jurídica e restrições a ações de controle em face das regras e da efetividade do alcance da política de incentivo tributário como política de governo. Isso porque, na visão do autor, o exercício do controle serve como ponto de investigação para estabelecer o funcionamento da atividade financeira do

Estado e, ao mesmo tempo, evitar que as renúncias de receitas se tornem privilégios a alguns contribuintes, em detrimento do interesse público revertido na ação de política pública indireta, o que aumenta o criticismo e agrava a ineficiência administrativa.

Desse modo, com base nos aportes teóricos expostos, buscou-se estabelecer a importância da adoção do benefício fiscal como ferramenta de intervenção do Estado a partir das regras constitucionais e de responsabilidade fiscal, estabelecendo e definindo a melhor interpretação sobre elas, a fim de dar suporte aos gestores que optarem por adotar tal ferramenta de gestão, assim como garantir controles e condições de exercício de políticas públicas sem que o instituto seja utilizado para fins não republicanos.

A renúncia de receitas, nos termos do art. 70 da Constituição Federal (CF) 1988, é fiscalizada a partir do exercício do controle externo quanto ao aspecto contábil, financeiro e orçamentário, mediante prestação de contas realizada junto ao Poder Legislativo e com auxílio dos Tribunais de Contas, conforme termos do *caput* do art. 71 do texto constitucional (BRASIL, 1988). Nesse aspecto, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (LC 621/2012), estabelece, em seu art. 1º, I, que cabe à Corte “[...] exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos municípios, além da aplicação das subvenções e renúncias de receitas” (ESPÍRITO SANTO, 2012). Para tanto, os Tribunais de Contas têm se balizado pelo Programa QATC, que estabelece procedimentos relacionados à renúncia de receitas.

Com base nisso, observa-se que a análise da renúncia de receitas nos municípios, além de uma atribuição constitucional do Tribunal de Contas, também é uma ação de responsabilidade fiscal, de forma que seus princípios e pilares dispostos na legislação devem ser verificados e analisados para fins de manutenção dos pilares que planejamento, equilíbrio e transparência. A partir dessa premissa, emergiu a seguinte pergunta de pesquisa: **em que medida os municípios capixabas atendem às normas brasileiras de responsabilidade fiscal?**

1.4 OBJETIVOS

A partir da contextualização do problema da pesquisa, são explicitados, a seguir, seu objetivo geral e, decorrentes deste, os objetivos específicos.

1.4.1 Objetivo geral

Investigar a conformação da prestação de contas de governo dos chefes do Poder Executivo de municípios do Espírito Santo ao Tribunal de Contas com a LRF e a CF 1988 no que tange à renúncia de receitas.

1.4.2 Objetivos específicos

- Comparar as informações prestadas pelos municípios sobre a renúncia de receitas com as normas vigentes em relação à responsabilidade fiscal.
- Propor diretrizes para controlar o planejamento, o equilíbrio e a transparência das renúncias de receita.

1.5 PRODUTO TÉCNICO OBTIDO

A partir das constatações realizadas no âmbito da pesquisa, elaborou-se uma proposta de instrução normativa (IN) estabelecendo, por parte do TCE-ES, normas necessárias à apresentação de informações pertinentes ao exercício do controle externo sobre os requisitos legais e gerenciais da prática de concessão de benefícios fiscais e o seu efeito na renúncia de receita.

O produto técnico-tecnológico (PTT) coaduna-se com a Linha de Pesquisa 1: Política, planejamento e governança – Projeto estruturante 1: Governo, Políticas Públicas e Planejamento, tendo em vista a análise referente ao planejamento, transparência e equilíbrio fiscal da renúncia de receita, a qual gravita em torno da Política de Finanças Públicas e Fiscal no Brasil. Além disso, o PTT estabelece diretrizes para a melhor forma de preencher os demonstrativos exigidos para a renúncia de receitas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA) e normas de concessão e ampliação de novos benefícios fiscais. O PTT não apenas contribui para

instruir os municípios sobre a matéria, como também aperfeiçoa o exercício do controle externo no âmbito do TCE-ES.

1.6 DELIMITAÇÃO

Realizado no âmbito do Mestrado Profissional em Gestão Pública, este estudo servirá para nortear atuações das equipes de fiscalização sobre renúncia de receitas que atuam no TCE-ES, assim como a ação dos municípios na proposição de projetos futuros sobre o assunto. Foram apreciadas as informações fornecidas ao TCE-ES pelos chefes do Poder Executivo de municípios do Espírito Santo na prestação de contas de governo do exercício de 2021. Aliado a isso, procedeu-se à investigação das respectivas LDO's e LOA's, bem como de eventuais projetos de lei para instituição ou ampliação de benefícios fiscais propostos e aprovados pelos municípios capixabas no exercício de 2021, além dos Balancetes da Execução Orçamentária da Receita Consolidados (Beorc).

1.7 JUSTIFICATIVA

Ao instituir legislações concedendo benefícios fiscais que dão origem à renúncia de receitas, é preciso levar em conta que, na ausência desses benefícios, o Estado estaria arrecadando receitas na integralidade, conforme exige o art. 11 da LRF (BRASIL, 2000). Em vez disso, porém, escolhe abrir mão de um percentual do montante de sua arrecadação para que um terceiro possa realizar o que deveria ser feito pela Administração Pública. Logo, representa um gasto tributário para o Estado.

Essencialmente, o ponto ótimo de controle consiste em se verificar a eficiência e a relação custo vs. benefício de um programa executado pela Administração Pública. Em outras palavras, é preciso indagar: considerando-se a renúncia de receita, o valor por ela representado foi empregado adequadamente? Se o Estado, no lugar da renúncia, tivesse, por si, realizado o que transferiu a terceiros, teria gasto mais ou menos que o valor renunciado? Em síntese, as respostas a essas indagações permitem ao Estado saber se o que foi gasto com a renúncia foi eficiente.

A princípio, se os projetos de lei que instituem benefícios fiscais geradores de renúncia de receita no município cumprirem as regras de responsabilidade fiscal preconizadas

pela CF 1988 e pela LRF, a concessão ocorre, mas isso não exige o ente de fazer avaliação futura, a qual depende de se verificar a conformidade de períodos anteriores. Assim, para responder às questões supramencionadas, é preciso verificar o histórico de conformidade dos entes estatais na alocação dos recursos públicos.

Trata-se de ação de suma importância, pois, conforme pontua Pontes Lima (2020), as justificativas usadas para a concessão de renúncias podem não se sustentar no transcorrer do tempo, mas a inércia na atuação dos órgãos de controle faz com que elas continuem sendo usadas, ocasionando prejuízos aos cofres públicos. Por isso, Castagna (2021) destaca a relevância do estudo sobre as renúncias de receitas em face do criticismo acadêmico e social em relação a esse instituto, decorrentes da falta de transparência e gestão sobre os recursos públicos renunciados. Essa importância é notada especialmente em momentos de crise, quando o nível de gastos públicos e a possibilidade de *deficit* nas contas demandam maior eficácia das ações governamentais.

Diante disso, a análise das informações contidas nas prestações de contas de governo de chefes do Poder Executivo de municípios do Espírito Santo em cotejo com as tendências propostas para a interpretação das disposições legislativas de responsabilidade fiscal sobre as renúncias de receitas oportuniza aos Tribunais de Contas desenvolver ações cada vez mais efetivas no controle das finanças públicas – o que é esperado dentro de uma perspectiva eficaz da Administração Pública. Ainda, dá aos entes jurisdicionados mais preparo e orientação para apresentar programa com responsabilidade fiscal. Essa necessidade é premente para a atuação dos órgãos de controle externo como responsáveis pela fiscalização da renúncia de receita, de modo a garantir a transparência e a avaliação de resultados, obedecendo-se aos princípios e valores legais e constitucionais (ALMEIDA, 2000), especialmente no que tange às regras de responsabilidade fiscal.

Ademais, na atualidade, a gestão pública é demandada a fazer escolhas quanto à arrecadação e à alocação de recursos que garantam o cumprimento da competência constitucional, o que chama a atenção sobre a avaliação das renúncias de receitas. Há, com isso, a necessidade de se dar maior transparência aos números planejados e executados, a fim de permitir à própria sociedade o efetivo controle sobre as

decisões dos gestores públicos. Dessa forma, a renúncia de receita poderá, de fato, ser um instrumento de política pública que permite o cumprimento dos serviços públicos por parte do Estado, sem a violação das regras de responsabilidade fiscal ou sem se restringir meramente a um instrumento de uso político e contrário ao interesse público.

2 APORTE TEÓRICO

2.1 RESPONSABILIDADE FISCAL

A economia mundial passou por transformações em função da crise de 1929, o que favoreceu a consolidação do Estado de Bem-Estar Social como política para reconhecimento de direitos humanos, também denominada política keynesiana. Nessa via, o Estado atuava no sentido de realizar ações intervencionistas que possam garantir minimamente a prestação de serviços sociais aos cidadãos. Assim, a nova política deixou de priorizar o capital para investir em ações e necessidades do homem (JACOB, 2018).

Contudo, conforme mencionado por Dalmonech, Teixeira e Sant'Anna (2011), no período após a Segunda Guerra, o colapso na economia mundial exigiu a mudança na atuação do Estado, tendo em vista a necessidade de controle de gastos públicos, dentre os quais os destinados à área social. As políticas keynesianas já não mais estavam funcionando e uma onda de desemprego e inflação oportunizaram crises fiscais em diversos Estados os quais, ao mesmo tempo, sofreram com a queda de arrecadação de impostos e a necessidade de aumento dos gastos sociais (HARVEY, 2008). Esse quadro, associado a orçamentos deficitários, produziu severas críticas ao Estado Social, conforme Santos (2018).

Tal contexto deu margem àquilo que Santos (2018) definiu como Estado democrático fiscal, pautado em uma política fiscal direcionada ao alcance dos fins do Estado, na qual se garantia direitos fundamentais, sociais e econômicos, observando-se, ao mesmo tempo, a responsabilidade fiscal e o estabelecimento de prioridades no planejamento público. Nessa direção, países como Inglaterra, Nova Zelândia, Austrália, EUA e até blocos, como a União Europeia (UE), foram forçados a alterar sua política fiscal a partir da elaboração de reformas fiscais e orçamentárias que objetivaram reduzir a dívida pública e, simultaneamente, tornar as políticas públicas mais eficientes, baseando-se em regras fiscais rígidas com imposição de controle sobre as despesas e o *deficit* público (W. OLIVEIRA, 2015).

Nos EUA, Costa (2008) lembra que as mudanças tiveram início em 1985, com a implementação da Lei *Gramm-Rudman-Holings*, que tratava do equilíbrio orçamentário e do controle do *deficit*, de forma que esses fossem alcançados gradualmente em até cinco anos. Por outro lado, em 1990, a política norte-americana inovou ao editar o BEA, regulamentando controle de gastos e receitas, a partir de limites anuais sobre os gastos e restrições a novas propostas normativas. O mesmo autor ainda faz referência às regras da UE, as quais, a partir de 1992, estabeleceram no Tratado de Maastrich as bases consolidadas para uma política fiscal responsável. O objetivo era alcançar a estabilidade econômica, conter o *deficit* público nominal anual em patamar inferior a 3% do Produto Interno Bruto (PIB), limitar a inflação, manter a dívida pública em percentual inferior a 60% do PIB, além de estabelecer punições aos membros transgressores das normas estabelecidas.

A Nova Zelândia, por sua vez, editou, em 1988, o Ato do Setor do Estado e, em 1994, o Fiscal *Responsability Act*, com o qual passou a estabelecer responsabilidades aos executivos ocupantes de cargos governamentais, exigindo-lhes, além disso, prestação de contas (DALMONECH; TEIXEIRA; SANT'ANNA, 2011). A regra neozelandesa estabeleceu como base essencial a transparência das contas públicas, de modo que quanto maior o detalhamento das informações divulgadas, maior o incentivo para os governos conduzirem uma política fiscal responsável (NEW ZEALAND, 2015). Além disso, a proposta do país ainda considera o orçamento como peça de planejamento a longo prazo, devendo-se antecipar os impactos agregados e emitir periodicamente relatórios fiscais, de preferência em linguagem acessível a parlamentares e cidadãos (COSTA, 2008). A Austrália, outro país da Oceania, também passou a estabelecer limites de despesas anuais, fixadas pela *Charter of Budget Responsibility Act* (1998), além de se basear em estimativas futuras de crescimento pautadas em uma proposta de equilíbrio orçamentário esperado (AUSTRALIA, 1998).

Para Ter-Minassian (2007), as regras fiscais podem ser utilizadas para garantir abordagens transparentes, previsíveis e imparciais na promoção da responsabilidade fiscal. Para tanto, tais regras podem ser processuais, aumentando a transparência, a prestação de contas e a gestão fiscal, ou numéricas, pelas quais se estabelecem

metas quantitativas específicas para restringir a política fiscal a partir de um indicador de desempenho. Cevik (2019) sustenta que as regras servem para atender à estabilização econômica e garantir sustentabilidade fiscal. Sublinha este autor que as regras de procedimento orientam o processo orçamentário e fortalecem a formulação de políticas públicas ao conter pressão de gastos e garantir a sustentabilidade, enquanto as regras numéricas servem para impor limites sobre *deficit* orçamentários, dívida, despesas ou receitas.

No que tange especificamente às regras numéricas, o FMI (2009) estabeleceu que elas se subdividem em quatro tipos: as regras de saldo orçamental, as regras da dívida, as regras de gastos e as regras de receita, modelo também seguido por Cevik (2019), que se diferencia somente por nomear as regras de saldo orçamental como regras de equilíbrio de orçamento. Vislumbra-se, assim, que a responsabilidade fiscal está relacionada à existência de regras, regulamentos e procedimentos necessários para formação da política orçamentária planejada, aprovada, conduzida e monitorada, conforme mencionam Tofan, Onofrei e Vatamanu (2020).

Pesquisas sobre o tema responsabilidade fiscal têm ressaltado a importância da temática nas finanças públicas. Cruz *et al.* (2018) exaltaram a existência de norma de responsabilidade fiscal para sustentabilidade da dívida pública. Para esses autores, as disposições são essenciais à manutenção do equilíbrio fiscal, à transparência e ao planejamento, o que direciona os gestores a produzir propostas como limitação de gastos, despesas de pessoal e dívidas consolidadas a partir da receita corrente líquida, de modo que o acompanhamento das metas fiscais possibilite que a dívida pública se mantenha em patamares sustentáveis.

O estudo de Linhares, Penna e Borges (2013) apontou, de um lado, que a adoção das regras de responsabilidade fiscal estimulou a redução do endividamento, ao passo que o crescimento da receita corrente líquida de entes federados contribuiu para o pagamento de dívidas. Além disso, esses autores ressaltam a importância das normas não somente quanto ao controle do endividamento, mas também na fixação de limites de gastos, com o estabelecimento de metas para manter o equilíbrio entre receitas e despesas.

Noutro ponto, Santos e Alves (2011) ressaltam a melhora no desempenho financeiro e orçamentário e o alcance da eficiência do planejamento de execução de receitas e despesas a partir do aumento das receitas tributárias, possibilitando equilíbrio no *superavit* primário e na capacidade de pagamento das dívidas. Com isso, esses autores concluem que as regras de responsabilidade fiscal são essenciais à melhoria da gestão financeira, por minimizarem a discricionariedade do gestor a partir de controles, metas e resultados que favorecem o equilíbrio das contas públicas.

Dados esses benefícios para a gestão do erário público, pesquisa recente indica a evolução das regras de responsabilidade fiscal, apontando que mais de 90 países passaram a adotá-las (CEVIK, 2019). Por exemplo, a Índia criou uma lei nacional que estimula a produção de leis locais, como a elaborada para o estado do Assam, a qual, conforme Borkakati e Gyanendra (2021), objetivou conter a deterioração fiscal e manter o equilíbrio das contas públicas a partir de regras para redução da dívida e do *deficit*, levando em consideração, também, aspectos sobre receitas e despesas, ao passo que foi possível atingir um nível de estabilidade fiscal em Assam, a partir da adoção das novas regras.

Diversos autores investigaram e descreveram parâmetros para se alcançar a sustentabilidade fiscal. Dentre eles, revisão da literatura de Tofan, Onofrei e Vatamanu (2020) apontou que, ao tratar do tema, a maior parte dos países optou por regras de despesas a partir de um percentual próximo para estabelecer o equilíbrio do orçamento, além de adotar regra de controle da dívida e regra de receita. Os autores destacam que a adoção de uma dentre essas regras não exclui a outra, de forma que alguns países adotaram mais de uma regra numérica, o que maximiza a forma de controle, por contribuir na consolidação da responsabilidade e transparência.

Além disso, em estudo sobre as Filipinas, Cevik (2019) descreve que a lei de responsabilidade local consagrou regras para evitar políticas anticíclicas e favorecer a sustentabilidade da dívida. No país, segundo este autor, houve a adoção de regras de despesas para acompanhar o crescimento do PIB, colaborando com o estabelecimento de uma gestão cíclica. Por sua vez, Petkov (2014) entende que o alcance da responsabilidade fiscal requer manter a taxa de impostos em patamares mais baixos, sem produzir aumentos para melhorar a arrecadação, além de garantir a

estabilidade das finanças, como forma de configurar um ambiente mais previsível, com crescimento sustentável, a partir da contenção do *deficit*. Para este autor, o controle do *deficit* evita que se provoque um arrocho maior para os contribuintes.

Outra preocupação sobre responsabilidade fiscal na atualidade envolve a reduzida autonomia financeira sobretudo dos municípios, decorrente do modelo federalista. Sobre a isso, os estudos indicam que quanto maior o nível de independência ou a quantidade de recursos próprios do ente, melhores são os seus resultados fiscais. Nessa linha, Cruz, Macedo e Sauerbronn (2013) identificaram que a autonomia financeira apresenta repercussão positivamente relacionada ao nível de responsabilidade fiscal, na medida que, se o ente possui um percentual de arrecadação própria relevante e um PIB considerável, minimiza-se o nível da dependência e, ao mesmo tempo, maximiza-se a capacidade de gerir despesas.

No mesmo sentido, Asatryan, Feld e Geys (2015), ao pesquisarem sobre a independência das receitas dos governos subnacionais entres os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), verificaram que parte das despesas é financiada com recursos próprios e uma boa parte do remanescente, com transferências do ente federal, além de divisões, compartilhamentos legais também com órgão central e, em outras vezes, por empréstimos. Esses autores verificaram que os melhores resultados de *superavit* fiscal estão relacionados aos entes com maior autonomia de receita, pois, nesse caso, há discricionariedade para majorar a arrecadação própria, o que diminui a dependência da transferência de recursos por parte de terceiros. Com isso, entendem os autores que a melhor divisão de recursos tem como tendência melhorar o saldo fiscal, ainda que exija melhor estrutura dos órgãos tributários.

Constatação semelhante foi feita por Neyapti (2013), cujo estudo procurou verificar como as regras fiscais influenciam significativamente na eficácia da descentralização fiscal. Sua conclusão é que há relação entre as regras fiscais e a descentralização fiscal, de forma que a descentralização de despesas e receitas contribui na redução dos *deficit* orçamentários, mantendo o equilíbrio a partir de regras que objetivam a disciplina fiscal. Assim, a descentralização de atividades fiscais, segundo o autor,

tende a aumentar a eficiência fiscal, a partir da adoção de regras fiscais, as quais melhoram os procedimentos de aplicação dos recursos.

Ao avaliarem os principais fatores que contribuíram para a crise nos municípios da Hungria, Bethlendi e Lentner (2018), por sua vez, destacam que o endividamento teve como fator o desequilíbrio vertical, em função de as despesas concedidas serem maiores que as receitas assumidas. Conforme os autores, a descentralização fiscal aumenta a instabilidade política, ao deixar de garantir transparência e recursos necessários para responsabilidade na prestação dos serviços e formulação de políticas, produzindo a tendência de os gestores contraírem mais dívida para manter os serviços públicos de sua competência. Com isso, sustentam os autores que a ausência de uma política de desenvolvimento aliada a uma disponibilidade financeira do ente central pode afeitar a estabilização fiscal a longo prazo.

Quanto ao aspecto da política de longo prazo, as pesquisas têm explorado a relação entre responsabilidade fiscal e demografia. Decoster, Flawinne e Vanleenhove (2013) apontam que as finanças belgas demonstram insustentabilidade futura, fruto do envelhecimento da população e, conseqüentemente, do aumento decorrente das despesas relacionadas a essa característica. Tais fatores, segundo esses autores, contribuem para o crescimento do nível da dívida e se configuram como os principais responsáveis pelo desequilíbrio fiscal de longo prazo. Trata-se de uma situação que, conforme Ramos-Herrera e Sosvilla-Rivero (2020), desafia outros países da área do Euro, do ponto de vista econômico, fiscal e social, como também observaram Dolls *et al.* (2017), pontuando que a simultaneidade do aumento da expectativa de vida e da redução da força de trabalho ameaçam o financiamento do sistema de bem-estar social, a partir de pressão fiscal na maior parte dos países europeus.

Em síntese, observa-se, segundo Ter-Minassian (2013), que há maior conscientização sobre a importância da sustentabilidade das finanças públicas a partir de compromissos de responsabilidade fiscal. Esses compromissos traduzem-se na criação de normativas que disciplinam a atuação dos gestores públicos ao executarem as atividades estatais. O disciplinamento se dá com limitações à discricionariedade na formulação dos orçamentos (estabelecendo tetos, pisos ou metas para despesas, receitas e *deficit*), como também assegurando-se estabilidade e transparência aos

processos de orçamento ou até mesmo estabelecendo controles e responsabilidades sobre a execução orçamentária, já que, nestes, há dependência de fatores políticos, gerenciais e tecnológicos como alicerces necessários à disciplina fiscal.

2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL BRASILEIRA

Assim como outras nações, o Brasil também enfrentou período de desequilíbrio nas contas públicas. Mudanças desse quadro tiveram início com a adoção de normas de responsabilidade fiscal, dentre as quais Rodrigues (2021) cita a Lei 9.496/1997 e a LC 101/2000, sendo esta popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Após a estabilização do Plano Real, o momento, observa Conti (2019), demandava o combate à forte inflação e o descontrole das contas públicas brasileiras, com a criação de normas gerais de finanças públicas rígidas que organizassem e dessem credibilidade à gestão pública.

Assim, segundo Abraham (2017), a LRF foi criada em função da necessidade de se efetivar a estabilidade fiscal, além de regulamentar os arts. 163, 165 e 169 da CF 1988 (BRASIL, 1988). Piscitelli (2018) comunga desse ponto de vista, ao sustentar que os respectivos artigos dependiam de normas infraconstitucionais para plena aplicação. A referida lei afastou-se da ideia de ajuste de curto prazo e apostou em uma mudança estrutural, baseada em um novo conceito de responsabilidade e transparência para fins de equilíbrio das finanças públicas, o que Tavares *et al.* (1999, p. 5), entenderam como “[...] código de boa conduta nas finanças públicas”, aplicável a todos os entes públicos do país, ou seja, aos três níveis de governo, nos três poderes da República.

Medeiros *et al.* (2017), por sua vez, sustentam que, a partir de seus pilares, a LRF sintetiza o direcionamento da *accountability* fiscal, o que pretende afastar o imediatismo na aplicação do dinheiro público, implantando uma nova cultura, a qual visa a restringir a prática irresponsável de populismo nas contas públicas. Assim, “o projeto de LRF foi concebido para mudar o regime fiscal, abandonando-se a prática de recorrentes pacotes tributários de finais de ano, para patrocinar uma visão abrangente e intertemporal da realidade fiscal” (AFONSO, 2016, p. 132).

As fontes de inspiração para a elaboração da LRF, conforme disposto por Abraham (2017), foram as normas do *Fiscal Transparency*, do FMI; o *Fiscal Responsibility Act* que a Nova Zelândia publicou em 1994; as regras da Comunidade Econômica Europeia, a partir do Trato de Maastricht, e a *Budget Enforcement Act*, dos EUA. Sob a influência do FMI, observa-se que foram seguidos pilares como a definição e divulgação das funções políticas e de gestão pública sobre todas as atividades fiscais, a documentação dos objetivos da política fiscal, a facilitação da análise das informações orçamentárias e a prestação periódica de contas aos órgãos responsáveis e aos cidadãos. O Tratado de Maastricht, por seu lado, influenciou na adoção e criação do Anexo de Metas Fiscais, além da fixação de limites para dívidas mobiliária e consolidada. Como influência da legislação neozelandesa, têm-se como referência a estipulação de metas para fixação do custo/benefício entre o gasto público e a eficiência dos serviços prestados pela Administração Pública, associados à ampliação da transparência de toda atividade pública e a referência para limites e restrições de gastos públicos (ABRAHAM, 2017).

Prossegue Abraham (2017) que a influência da gestão fiscal dos EUA veio com a instituição da limitação de empenho e com a contenção de despesas discricionárias quando não atingida a meta de receita estabelecida na norma orçamentária em exercício. Além disso, o modelo norte-americano também trouxe a ideia de compensação, que se traduz na redução de despesas quando as receitas reduzirem ou no aumento das receitas para equilibrar as contas e manter a previsão de despesas já previstas. Ressalta o autor que, no Brasil, a ideia da compensação é que qualquer ação de aumento de despesa seja acompanhado por aumento de receita ou redução de despesas, medidas que são observadas nas regras sobre renúncias de receitas e sobre as despesas de caráter obrigatório.

Ao comparar a LRF com as normas de regras fiscais de outros países, Ter-Minassian (2013) sustenta que a norma brasileira possui pontos favoráveis, por exemplo, no que tange à aceitação social; proposição de melhoras do processo orçamentário, promovendo disciplina e transparência; previsão de limites quantitativos para a dívida pública, despesa de pessoal e outras variáveis fiscais; estabelecimento de flexibilidade quanto ao objetivo de resultado primário para três anos em bases móveis,

com regras claras para excepcionalidade; além de sanções institucionais e pessoais sobre as violações da boa gestão fiscal.

Martins e Nascimento (2012, p. 143-144, grifo dos autores), entendem que a LRF

[...] tem por escopo sedimentar o regime de **gestão fiscal responsável**, mediante a implementação de mecanismos legais que deverão nortear os rumos da Administração Pública. Constitui, pois, um código de conduta gerencial a ser observado, doravante, na condução da coisa pública. Traça limites, estabelece controle e oferece elementos balizadores acerca dos gastos públicos, bem como sobre o fluxo de recursos financeiros necessários à sua efetiva realização.

Para Santos e Alves (2011), o objetivo da LRF foi a introdução de métodos de controle e transparência dos atos de gestão a partir da publicação de relatórios, monitoramento do orçamento e controle de receitas e despesas na busca pelo equilíbrio das contas. Além disso, Moreira Neto (2000) sublinha que essa norma busca restaurar a realidade tributária a partir do controle das finanças públicas, combatendo o que este autor considera como vilões da responsabilidade fiscal, a saber, o *deficit* público (gastos maiores que as receitas), a dívida pública (quando o *deficit* passa de um exercício para o outro, afetando o orçamento futuro e prejudicando programas que seriam executados) e o endividamento público (correspondente ao acúmulo da dívida pública).

A análise do art. 1º, §1º da LRF permite identificar as bases para a responsabilidade fiscal, pois o texto legal estabelece o equilíbrio nas contas públicas, ação planejada, transparência, prevenção de riscos e correção de desvios (BRASIL, 2000). Além disso, preocupa-se com as metas de resultados entre receitas e despesas, respeito aos limites e condições das renúncias de receitas, limites de pessoal, despesas com a seguridade social, dívida consolidada e imobiliária, operações de crédito, garantias e inscrições em restos a pagar (R. OLIVEIRA, 2015). Interpretação sobre tal dispositivo situa a LRF como programa de gestão fiscal estabilizadora, com princípios básicos tais quais planejamento, transparência, controle, responsabilidade (CRUZ; MACEDO; SAUERBRONN, 2013; ARAÚJO; SANTOS FILHO; GOMES, 2015; CRUZ; AFONSO, 2018) e equilíbrio (ABRAHAM, 2017), os quais são abordados mais detalhadamente nos tópicos a seguir.

2.2.1 Planejamento

O planejamento é o principal instrumento para atingir os objetivos do Estado de forma eficiente, com aproveitamento de recursos materiais, humanos e financeiros, sendo relevante para o funcionamento e organização da Administração Pública e imprescindível ao Estado democrático de direito. Acredita-se que a deficiência no planejamento favorece uma gestão caótica, a partir de desperdício de recursos e má prestação de serviços públicos (CONTI, 2020). Na visão de Castagna (2021, p. 331), “[...] o planejamento é ínsito à própria concepção republicana, que demanda ações públicas efetivas para dar às coisas públicas um destino de servir a todos, de acordo com suas necessidades”.

Conti (2019, p. 137) reforça a importância dessa ferramenta, asseverando que

Um bom planejamento, dotado de clareza e transparência, é imprescindível para uma gestão eficiente e uso proveitoso dos recursos públicos. Planejar é escolher prioridades, ainda que essas escolhas sejam difíceis e importem em deixar de lado muitas ações relevantes – afinal, é para isto que os governantes são eleitos, esse é seguramente o maior ônus que pesa sobre seus ombros. Mas esta clareza e transparência nem sempre interessam aos que estão no alto comando da administração pública, que hesitam em desagradar a quem quer que seja, preferindo a opção política de, ainda que aparentemente, atender a todos, sem deixar claras as prioridades, até para não tornar transparente o que e quem não foi contemplado.

Moreira Neto (2000), por sua vez, observa que o planejamento está previsto de forma esparsa na CF 1988, por exemplo, no art. 165 *caput*, §4º, §5º e §7º; art. 166, §4º; art. 167, VI, VII, IX, §1º e §2º, e art. 169, I e II. No caso da LRF, o autor pontua que essa norma trata do planejamento quando regulamenta a Lei de Diretrizes Orçamentárias (arts. 4º e 5º), estabelecendo objetivos das políticas públicas no art. 4º, §4º; a reserva de contingência, no art. 5º, III; e a programação financeira, disposta no art. 8º. Assim, a partir da base constitucional, o planejamento está legitimado na trindade orçamentária plano plurianual (PPA), LDO e LOA, a qual, a partir das normas da LRF, passa a acompanhar os resultados do orçamento, já que não adianta um orçamento financeiro adequado, sem que os resultados sejam atingidos de forma concreta e visível (ABRAHAM, 2017).

O PPA tem como fundamento estabelecer de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública no que diz respeito às despesas de capital

e outras delas decorrentes, além das despesas de programas de duração continuada. Ou seja, o PPA se refere às despesas cuja execução aumenta o patrimônio líquido e àquelas que ultrapassam um exercício financeiro, não fazendo qualquer previsão com despesas correntes. Essa peça orçamentária tem duração de médio prazo, vigorando por quatro anos, sendo o padrão do planejamento das ações de governo no respectivo período (PISCITELLI, 2018).

A LDO, por sua vez, cuida das prioridades, a partir das diretrizes da política fiscal associadas às metas, visando à sustentabilidade da dívida pública, além de orientar a LOA, prevendo alterações na legislação tributária, bem como a política de aplicação das agências financeiras de fomento, conforme art. 165, §2º da CF 1988 (BRASIL, 1988). A LDO, afirma Conti (2019), é o elo entre o PPA e a LOA, estabelecendo anualmente as prioridades quanto às despesas de capital e ao alcance das metas, além dos programas de duração continuada. Relevante no sistema de planejamento, a LDO obriga administradores públicos a definir antecipadamente as ações do PPA que pretende executar. Em razão disso, prossegue o mesmo autor que muitos consideram a lei de diretrizes um pré-orçamento, a fim de aumentar a atuação do Poder Legislativo na escolha da lei orçamentária, até por lhe anteceder.

Em face disso, ao dispor sobre as características e objetivos da LDO com base no art. 4º da LRF, Piscitelli (2018) menciona o papel de equilíbrio entre receitas e despesas; critérios e formas de limitação de empenho, em função do excesso de endividamento ou por não atingir metas de resultados, o que demanda a redução de despesas; controle de custos e avaliação de resultado dos programas dispostos no orçamento, além das exigências para a transferência de recursos, tanto para entes públicos quanto privados. Santos e Alves (2011) ressaltam que a LRF inovou, ainda, ao exigir, na LDO, a inserção dos Anexos de Metas Fiscais, de Riscos Fiscais e o Relatório de Gestão Fiscal, necessários para demonstrar a condução das contas públicas e a *accountability* fiscal.

Por fim, tem-se como instrumento de planejamento a LOA, considerada uma das normas materialmente mais importantes do ordenamento jurídico brasileiro, já que, avaliada sob os parâmetros modernos, transcendeu a previsão de receitas e fixação de despesas, configurando-se como um instrumento de gestão e de planejamento. Ao

deixar de ser um documento estático, a LOA passa a ser uma ferramenta de condução de ações de todos os agentes econômicos, como meio de instrumentalizar o planejamento das políticas públicas (CONTI, 2020).

Assim, nos termos da LRF o projeto de LOA deverá ser compatível com o PPA e com a LDO, como também com a própria norma de responsabilidade fiscal. Para tanto, deverá apresentar demonstrativo de compatibilidade da programação com objetivos e metas do Anexo de Metas Fiscais da LDO e, ainda, conter reserva de contingência e apresentar demonstrativo regionalizado sobre efeito da renúncia de receitas exigido no art. 165, §6º da CF 1988 (BRASIL, 2000). Este dispositivo constitucional, conforme observa Piscitelli (2018), exige que o projeto de orçamento esteja acompanhado de um demonstrativo regionalizado sobre os efeitos das renúncias de receitas em face das receitas e despesas. Dessa forma, devem ser planejadas as formas de compensação para redução de receitas quanto ao equilíbrio em face das despesas, estabilizando as ações públicas e garantindo o mister da Administração Pública.

2.2.2 Transparência

A obrigação de transparência na gestão fiscal é fruto do princípio da publicidade do *caput* do art. 37 da CF 1988, perante o qual se espera a mais absoluta transparência de todo e qualquer comportamento administrativo. As divulgações dos atos da Administração Pública para a sociedade dão início ao efeito externo do conhecimento àqueles que, constitucionalmente, são detentores do poder dentro de um Estado democrático de direito (R. OLIVEIRA, 2015).

Como bem lembra Abraham (2017), a própria CF 1988, ao tratar dos direitos fundamentais, dispõe que os órgãos públicos devem repassar informações referentes a interesse particular, coletivo ou geral, favorecendo que o cidadão tenha a informação necessária para ter condição de exercer a participação social. Para tanto, o autor ressalta a obrigação de se veicular as informações sobre a execução do orçamento atualizadas e em meios de fácil acesso, como a internet, para que estejam disponíveis a qualquer cidadão diariamente.

Para Cruz e Afonso (2018), a transparência fiscal é importante meio de execução da *accountability*, a partir do processo de publicidade quanto à estrutura, política fiscal, relatórios e projeções governamentais, pautada em informações necessariamente confiáveis, claras, completas e oportunas. Esse ponto de vista também é compartilhado por Cruz, Macedo e Sauerbronn (2013), os quais consideram a transparência uma forma de aperfeiçoamento da governança pública, como ferramenta para garantir a estabilidade fiscal.

Falar em transparência da gestão fiscal é dar efetividade à publicidade estabelecida na CF 1988, consubstanciada em requisito de eficácia, que repercute também sobre a moralidade, ao transparecer o comportamento do agente público com vista ao controle, pela sociedade, sobre os atos de gestão financeira. Para que isso ocorra, o público deve ter acesso irrestrito a dados referentes à execução orçamentária, contábil e financeira, de modo que seja possível aferir objetivos e metas da política de governo para, posteriormente, avaliar os respectivos resultados (MARTINS; NASCIMENTO, 2012).

R. Oliveira (2015) e Abraham (2017) entendem que, para se garantir a transparência da gestão fiscal de que trata a LRF, planos, orçamentos, lei de diretrizes orçamentárias, prestações de contas, pareceres prévios, relatório da gestão fiscal devem ter ampla divulgação em qualquer meio, especialmente a internet. A essa lista, Costa (2008) acrescenta, ainda, a necessidade de publicidade do relatório resumido da execução orçamentária e da gestão fiscal.

A divulgação desses documentos colabora para fortalecer um dos mecanismos de transparência, qual seja, a participação popular (ABRAHAM, 2017). Ao interpretar o art. 48 da LRF, Cruz, Macedo e Sauerbronn (2013) destacam a valorização da participação popular como pilar da transparência nessa norma, por instituir audiências públicas no processo de elaboração orçamentária e no curso da execução dos planos, além de considerar a divulgação de atos e fatos referentes à arrecadação e às despesas em meios eletrônicos de acesso público. Rasseli (2017) destaca, também, a obrigatoriedade da publicação, a cada bimestre, do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, além da entrega a cada quadrimestre do Relatório de Gestão Fiscal, apresentando demonstrativos que permitam comparar limites da lei e os

resultados do respectivo período, bem como as possíveis medidas mediante a transgressão de algum limite.

Outra forma de dar transparência à gestão fiscal está na ordem constitucional referente à necessidade de o orçamento estar acompanhado do Demonstrativo Regionalizado do Efeito de Renúncia (DRER), em face da concessão de incentivos e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. A partir de tal disposição, presente no art. 165, §6º da CF 1988, será possível, *a posteriori*, controles interno e externo da execução orçamentária, o que também pode casar-se com a necessidade de apresentação de lei específica para criação do benefício fiscal, nos termos do art. 150, §6º do texto constitucional (HARADA, 2018).

Por fim, R. Oliveira (2015) observa que a necessidade de disponibilização da prestação de contas do chefe do Poder Executivo ao Poder Legislativo e aos Tribunais de Contas, responsáveis pela emissão do parecer prévio, permite à população e às instituições sociais acesso a dados avaliados, sendo, também, uma forma de inovação ao controle moderno da Administração Pública.

2.2.3 Equilíbrio fiscal

Equilíbrio fiscal é a base de sustentação da gestão financeiro-orçamentária que procura estabilizar a relação entre o crédito público, as despesas públicas e o endividamento (MOREIRA NETO, 2000). Há necessidade de equilibrar as aspirações sociais e os deveres do ente público em face das despesas necessárias para atingir as expectativas decorrentes das atribuições constitucionais da Administração Pública, maximizando receitas, de forma que haja a prevenção de *deficit*, mantendo controlável o nível da despesa (MARTINS; NASCIMENTO, 2012). Mencionando a importância do equilíbrio na responsabilidade fiscal, Abraham (2017, p. 252) explica que

O equilíbrio das contas públicas é considerado a “regra de ouro” da Lei de Responsabilidade Fiscal. Este parâmetro representa a fórmula para que o Estado possa dispor de recursos necessários e suficientes à realização da sua atividade, sem ter de sacrificar valores tão importantes para a sociedade brasileira como a estabilidade nas contas públicas com o fim da inflação, a credibilidade brasileira no mercado financeiro internacional, pela administração do endividamento público externo. E, principalmente, a efetividade do orçamento, como verdadeiro instrumento de planejamento, e não como “peça de promessas fictícias”, em que, num passado não muito

remoto, se incluíam todas as pretensões governamentais sem a preocupação de se identificarem os recursos para viabilizar a sua realização.

Quando o gasto público supera a receita, tem-se um desequilíbrio orçamentário, provocando um *deficit* fiscal, que leva ao ente público a se endividar e, ainda, assumir a responsabilidade sobre a taxa de juros necessária ao pagamento da dívida, favorecendo a estagnação econômica e o incremento da dívida social ante a falta de investimento. Assim, a concepção do equilíbrio visa a inibir o endividamento irresponsável no Brasil, que, muitas vezes, tem suas receitas oneradas de forma permanente, sem que, todavia, haja disponibilidade suficiente para tanto, o que acaba postergando melhor atuação frente às necessidades sociais. Para evitar isso, procura-se limitar os gastos à média das receitas, de forma que as despesas não superem a capacidade de pagamento do Estado (MARTINS; NASCIMENTO, 2012).

Visando à maior disponibilidade de recursos para investimentos e melhoria dos serviços públicos, a LRF procurou delimitar regras para gastos com o endividamento e com as despesas de pessoal (COSTA, 2008). A limitação da dívida pública, conforme R. Oliveira (2015) está no art. 29 da LRF, cuja interpretação conta com auxílio de resoluções do Senado Federal que tratam desses limites. Contudo, o mesmo autor observa que a compreensão dessas normas é complexa, o que dificulta a contabilidade pública, até porque tanto a doutrina quanto a jurisprudência pouco falam sobre o tema, ao passo que isso dá margem à chamada “contabilidade criativa”.

A busca pelo equilíbrio fiscal está associada, também, ao planejamento centrado nas já mencionadas leis orçamentárias: PPA, LDO e LOA (SANTOS; ALVES, 2011). É na elaboração dessas peças orçamentárias que os gestores indicam suas preferências quanto à alocação de recursos e, por isso, o planejamento das receitas e despesas deve ser priorizado, a fim de fixar metas para atuação de cada ente, assegurando o equilíbrio no ciclo correspondente (CRUZ; MACEDO; SAUERBRONN, 2013). Na análise de R. Oliveira (2015), a busca pelo equilíbrio avançou com a ampliação das funções da LDO, ao passo que regras limitadoras de despesas e endividamento, necessárias aos orçamentos, restringem a chance de implementar políticas anticíclicas plurianualmente, o que poderia dificultar o atendimento de necessidades públicas fundamentais.

Outra importante disposição da LRF sobre o equilíbrio fiscal está associada à concessão de benefícios tributários. Conforme observa W. Oliveira (2015), a neutralidade fiscal é o principal foco do art. 14 dessa norma, de forma que as respectivas previsão e concessão devem ser discutidas no processo orçamentário. Observa-se, com isso, que a LRF, ao primar pelo equilíbrio, atenta não somente à geração descompensada de despesas, mas também procura conter a perda de receita. Para qualquer das situações, nota-se a necessidade de compensação a partir de medidas que aumentem as receitas tributárias ou diminuam permanentemente despesas, para que seja mantido o equilíbrio fiscal (FURTADO, 2021).

2.2.4 Controle

Segundo Torres (2010), a ideia de controle desborda o conceito de fiscalização, sendo esta uma espécie de controle que se consubstancia na fase final de um ciclo iniciado a partir da elaboração do orçamento no Poder Legislativo. O autor pontua que a intenção da CF 1988 com a enumeração de espécies de fiscalização foi evitar que qualquer atividade financeira do Estado ficasse sem controle, conforme disposto em seu 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.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

[...]

(BRASIL, 1988).

Esse dispositivo constitucional evidencia as modalidades de fiscalização que serão executadas tanto pelo controle externo quanto pelo controle interno de cada poder, de maneira que cada tipo de fiscalização estabelecido deve ser considerado como de caráter integrativo de atuação mútua, visando ao objetivo central de evitar que qualquer tipo de atividade financeira do Estado fique sem controle (TORRES, 2010). Na análise que Piscitelli (2018) faz desse mesmo dispositivo, a fiscalização tem como objeto três elementos: a legalidade, que envolve a verificação da existência de

previsão legal para a despesa pública, estando associada ao cumprimento das exigências normativas para o gasto público, com base na CF 1988 e na LRF; a legitimidade, controle da eficiência do gasto em face das necessidades públicas, ou seja, se a despesa atinge a finalidade destinada pela norma autorizadora em vista da eficiência do gasto; a economicidade, referente à verificação de realização da despesa com desempenho qualitativo, melhor resultado no que diz respeito à alocação financeira dentro de um cenário socioeconômico em torno do melhor custo x benefício.

Harada (2018), por sua vez, ao analisar o dispositivo em questão (art. 70 da CF 1988), destaca os tipos de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional das entidades da administração direta e indireta, associada à obrigatoriedade de prestação de contas, tanto por pessoas físicas, quanto jurídicas, de natureza pública ou privada. Além disso, assertivamente, esse autor observa que as respectivas regras se aplicam por uma razão de simetria entre União, estados e municípios.

Conforme explica Torres (2010), a fiscalização contábil envolve a análise de registros contábeis, balanços, escrituração sintética, análise e interpretação de resultados econômicos e financeiros, de forma que, diante da sua amplitude, a contabilidade acaba abrangendo também aspectos da fiscalização financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial. Prossegue o autor que a fiscalização financeira, por sua vez, foca no controle de entrada de receitas e saída de recursos com as despesas, enquanto a orçamentária acompanha a execução do orçamento, a partir da contabilidade, analisando e verificando a concretização da previsão de recursos ingressantes e a possibilidade de dispêndio com as despesas em atendimento à LOA.

Em outro giro, a modalidade de fiscalização operacional objetiva, de um lado, analisar procedimentos referentes à arrecadação de recursos financeiros, e, por outro viés, dedica-se, também, ao repasse financeiro (HARADA, 2018). Torres (2010) sustenta que esse tipo de fiscalização foca no controle de resultados ou de desempenho de programas governamentais específicos com base nos critérios da economicidade e da eficiência, enquanto a última modalidade de fiscalização, a patrimonial, baseando-se em aspectos contábeis ou inspeções e verificações, centra-se no controle dos bens móveis e imóveis que fazem parte do patrimônio público, buscando aferir as

alterações, bem como a preservação e o atendimento das finalidades públicas por esses bens (TORRES, 2010).

Cabe destacar, além disso, que o exercício do controle estabelecido a partir do art. 70 da CF 1988 pode ser tanto interno quanto externo. Assevera Torres (2010, p. 208) que “Controle interno é o que exerce cada um dos poderes na missão de autotutela da legalidade e da eficiência da gestão financeira”. Ao avaliar o art. 74 da CF 1988, Moutinho (2020, p. 91) assim resumiu o papel do controle interno:

Portanto, a fiscalização financeira e orçamentária realizada pelas unidades responsáveis pelo controle interno envolve o controle de legalidade, mas também o controle de resultados, devendo avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações administrativas frente às metas definidas, especialmente aquelas definidas pelo parlamento, no processo legislativo-orçamentário.

Assim, a atuação do controle interno está relacionada ao controle de riscos e garantia razoável quanto ao alcance da competência da entidade, objetivando avaliar operações de ordens ética e econômica, sob o aspecto da economia e eficiência, cumprindo as leis e regulamentos associados à respectiva atividade e garantindo o dever de prestar contas, além de proteger os recursos existentes (INTOSAI, 2004). O controle externo, por sua vez, por definição constitucional ou da LRF (art. 59), será exercido pelo Poder Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas (BRASIL, 2000), o que, para Conti (2019), configura-se como um sistema de controle imprescindível, em virtude das preocupações acerca do planejamento e da qualidade do gasto público, considerando-se a modernização da Administração Pública.

A atuação do Poder Legislativo pode ser vislumbrada a partir da fiscalização exercida pela Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, destinada a examinar e emitir pareceres sobre os projetos orçamentários e pelas contas dos chefes do Poder Executivo, além da verificação dos planos, programas e acompanhamentos da gestão orçamentária (PISCITELLI, 2018). Na avaliação de Harada (2018), a atuação fiscalizatória do Legislativo com auxílio do Tribunal de Contas contribui para o aperfeiçoamento e eficácia do controle da execução orçamentária, principalmente quanto ao aspecto da legalidade para o cumprimento das leis orçamentárias.

O disposto no art. 71 da CF 1988 estabelece as competências do Tribunal de Contas, as quais, segundo Abraham (2017), são classificadas em funções fiscalizadora, opinativa, julgadora, sancionadora, corretiva, consultiva, informativa, ouvidora e normativa. Contudo, por fins didáticos, a este trabalho, interessam as funções fiscalizadora e judicante. A primeira, é aquela perante a qual as Cortes de Contas têm a responsabilidade quanto ao registro de atos de pessoal, acompanhamento da gestão fiscal, atos e contratos, repasses, gestão do patrimônio, projetos, programas de governo, pagamentos de salários e benefícios aos servidores, subvenções e renúncia de receitas, dentre outras (MOUTINHO, 2020). Na função judicante, por sua vez, a atuação dessas cortes se dá no julgamento das contas dos sujeitos responsáveis pela Administração Pública no que diz respeito à aplicação dos recursos públicos (CORREIA NETO, 2016).

Por fim, fugindo da dicotomia do controle entre interno e externo, Harada (2018) observa, também a existência do controle privado, caracterizado como social ou popular, que seria inovação introduzida pelo art. 74, §2º da CF 1988, o qual autoriza cidadão, partido político, associação ou sindicato a denunciar irregularidade ou ilegalidade, constituindo-se parte legítima junto ao Tribunal de Contas. Lembra o autor, em função dos avanços da democracia, o controle social se tornou instrumento de exercício dos direitos dos cidadãos, tal como direito fundamental de petição, presente no art. 5º, XXXIV da CF 1988. No controle social, cabe à população participar dos debates e audiências sobre os projetos orçamentários (PPA, LDO e LOA), além do acompanhamento da execução orçamentária, possibilitando encaminhar irregularidades ao Tribunal de Contas, ao Ministério Público ou até mesmo manejar uma ação popular, haja vista a importância do exercício do orçamento em favor da sociedade (HARADA, 2018).

2.2.5 Responsabilidade

A ideia de responsabilidade está intimamente ligada à possibilidade de aplicar sanção ao agente que viola regras, praticando ilegalidades em sua atuação na Administração Pública. Todo agente público tem competências e atribuições a serem executadas no exercício de sua função, devendo, em razão disso, atuar com o intuito de corresponder àquilo que dele se espera, tendo como critério o ordenamento jurídico (MOREIRA

NETO, 2000). Como bem lembra Mello (2009), a Administração Pública está submetida a regras, de forma que toda atuação só pode ser exercida na conformidade com a lei, fruto do princípio da legalidade, o que também direciona a atividade administrativa à forma sublegal e infralegal¹, em que há expedição de comandos complementares à lei.

Diante disso, ao ter atribuições e estar obrigatoriamente vinculado a executá-las legalmente, observa-se a responsabilidade do agente público no agir e, em decorrência, em natureza substantiva, aparece o dever de prestar contas, a fim de que se apure se suas atribuições foram cumpridas com base em critérios dispostos nas leis que regulam sua atuação. Nesse intuito, vislumbra-se a ação de controle sobre o agente público para verificar se ocorreu o descumprimento da lei na ação administrativa (MOREIRA NETO, 2000).

Nessa perspectiva, quando se trata da responsabilidade fiscal, a ideia de responsabilidade relaciona-se à verificação da atuação do agente, culminando com a aplicação de sanções quando identificado o descumprimento de regras positivadas na LRF. Dentre essas regras, mencionam-se aquelas destinadas à manutenção da gestão fiscal eficiente, relacionadas a recursos públicos de aplicação obrigatória, ou até mesmo no que diz respeito à avaliação de parâmetros para o cumprimento de prazos, limites para endividamento, gastos com pessoal, como forma de aferir se o comportamento do gestor público é responsável. Essa ideia de responsabilidade fundamentou até mesmo a aprovação da Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal (CRUZ; MACEDO; SAUERBRONN, 2013).

A responsabilidade não está vinculada somente às despesas. A LRF também estabeleceu requisitos para a gestão fiscal responsável, a partir da instituição, previsão e efetivação da arrecadação de todos os tributos estabelecidos na CF 1988 de cada unidade federativa, conforme o *caput* do art. 11 da LRF (BRASIL, 2000). Assim, o gestor responsável, para fazer aquilo que a lei lhe guarda, deve adotar uma

¹ Cabe elucidar a distinção entre essas normas. As normas sublegais situam-se entre a CF 1988 e as leis complementares e ordinárias, consistindo, geralmente, em tratados internacionais, que, conforme texto constitucional, têm força jurídica. As normas infralegais, por sua vez, são as leis normais complementares, ordinárias, delegadas, medidas provisórias, resoluções, decretos etc.

política efetiva de cobrança dos tributos, a partir do lançamento de impostos e cobrança da dívida ativa ao devedor inscrito, alterando o panorama que existia antes da fixação da regra pela LRF (PEREIRA, 2015).

Nessa direção, a gestão fiscal espera que o gestor público seja responsável por arrecadar o máximo que sua competência constitucional tributária lhe permite e, ao mesmo tempo, execute somente despesas até o limite de sua receita. A gestão fiscal responsável é aquela que permite alcançar o equilíbrio necessário entre as demandas sociais e necessidades básicas a partir da presença pública, caracterizada no desembolso das despesas necessárias ao custeio da saúde, educação, saneamento, lazer, segurança, em cotejo com a capacidade de auferir receitas (PEREIRA, 2015).

2.3 RENÚNCIA DE RECEITAS

A partir dos estudos de Correia Neto (2016), define-se renúncia de receitas como termo designado para representar o impacto financeiro-orçamentário de benefício fiscal introduzido por meio de lei, no qual há diminuição da carga fiscal normalmente imposta aos contribuintes e consequente redução dos recursos financeiros disponíveis ao ente público, a fim de induzir e intervir na conduta de contribuintes para que estes sejam encorajados a adotar posturas que comunguem com os objetivos do Estado.

Para R. Oliveira (2015), a renúncia de receita seria a exceção à regra da obrigatoriedade de o governante arrecadar todas as receitas, adotando política fiscal em que se entende ser dispensável a cobrança de tributos para estimular políticas públicas, a partir da redução discriminada de tributos ou contribuições, e outras situações que produzam tratamento diferenciado. Na concepção de Almeida (2001, p. 54),

O ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal. Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de programas, projetos e atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geoeconômicas do

país, ao desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e ao favorecimento de determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes.

Em face de tais concepções, é imperioso observar a interpretação oferecida por W. Oliveira (2015), a saber, que a renúncia de receita é uma consequência financeira da prática de benefício tributário, na qual a legislação defere a determinados contribuintes o direito de pagar menos tributos do que normalmente estaria sujeito, desde que cumpra condições específicas. O autor, tal como Correia Neto (2016), observa que o estudo da renúncia de receita está ao mesmo tempo vinculado ao estudo do benefício tributário, por entenderem que ambos seriam faces opostas da mesma moeda: a exoneração fiscal. Na ótica desses autores, o benefício caberia ao contribuinte, estimulado positivamente a pagar menos tributos, e a renúncia seria, para o erário, um efeito orçamentário negativo. Com isso, há uma regra jurídica que envolve tanto benefício quanto renúncia, com indução de uma conduta para o contribuinte para a produção de efeitos externos, sob o custo de redução dos montantes orçamentários.

Quanto aos termos que se referem ao aspecto positivo da prática de exoneração fiscal, Correia Neto (2016) considera sinônimos os termos incentivos, benefícios, favores, alívios, estímulos, desonerações e exonerações fiscais, compreensão também adotada nesta pesquisa. Por outro lado, sob a face oposta da moeda, o mesmo autor aponta também que, quando se refere ao aspecto negativo do custo financeiro-orçamentário da concessão de benefício tributário, renúncia de receita tem como sinônimo as expressões gastos tributários e despesa fiscal.

Considerando essa concepção de relação entre causa e efeito entre renúncia fiscal e benefícios tributários apresentada por W. Oliveira (2015) e Correia Neto (2016), bem como o ordenamento jurídico brasileiro, é imperioso observar as espécies de benefícios que venham a produzir efeitos no orçamento público. Para tanto, no §1º do art. 14 da LRF, observam-se as seguintes previsões (BRASIL, 2000):

[...]

§ 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.

[...]

Acerca dessas espécies de benefícios fiscais dispostas na LRF, W. Oliveira (2015) ressalta que a lei não é exaustiva, mencionando categorias e situações que materializam o benefício fiscal. Diante disso, assevera o autor que o essencial é observar ações que fazem distinções entre os contribuintes dentro do sistema tributário de referência, no qual existirão contribuintes beneficiários aos incentivos, que sustentarão os objetivos econômicos e sociais da política de incentivo, ao mesmo tempo que haverá contribuintes não abrangidos pelo benefício fiscal e que, portanto, permanecem com a obrigação de recolhimento integral dos tributos devidos a partir do enquadramento da regra de incidência tributária correspondente.

Em semelhante sentido, Castagna (2021) sustenta que as espécies de benefícios fiscais mencionadas no §1º do art. 14 da LRF são meramente exemplificativas, havendo outras modalidades de incentivos, como a suspensão e o diferimento, que alteram a data de pagamento do tributo sem que, geralmente, haja incidência de atualização monetária. Salienta o autor que,

Numa interpretação finalística da norma, inspirada pelo primado do equilíbrio orçamentário, a expressão “incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita” deve abranger todas as modalidades de gastos tributários, ainda que estejam carimbados com nomes diversos, evitando-se a quase infinita criatividade do legislador para estabelecer subterfúgios à própria caracterização da renúncia de receita (CASTAGNA, 2021, p. 525).

Importa mencionar que a expressão incentivo fiscal assume dois sentidos: amplo e estrito. Conforme destaca Correia Neto (2016), a concepção ampla para benefício ou incentivo fiscal configura qualquer disposição especial dentro de uma regra tributária que favoreça ou estimule atividades privadas, mas que estejam abrangidas pelo interesse público, ainda que indiretamente. Neste grupo, estariam inseridas medidas que não reduzem a carga tributária, mas favorecem o contribuinte por permitir situações mais vantajosas, por exemplo, o pagamento de tributos de forma parcelada sem abatimentos, a prorrogação de prazos de vencimentos, a redução ou simplificação das obrigações acessórias e deveres instrumentais. O sentido estrito do incentivo fiscal, por sua vez, é aquele em que, de fato, há redução da carga tributária, ocasionando a renúncia de receita (W. OLIVEIRA, 2015). Diz respeito, portanto, às situações em que ocorre alteração das normas de direito tributário no sentido de

reduzir a carga fiscal para favorecer ações de interesse público a partir da indução de ações privadas, como as atividades extrafiscais (CORREIA NETO, 2016).

O duplo sentido do termo benefício fiscal é importante para esta pesquisa, uma vez que seu objeto de estudo está associado à ideia de redução da carga fiscal, para a qual se deve considerar a concepção estrita do termo. Adota-se essa concepção tal como em W. Oliveira (2015), que pontua a necessidade de se interpretar o art. 14 da LRF como benefício tributário que decorra de renúncia de receita, de tal modo que se observe a alocação de recursos do processo orçamentário respeitando-se as diretrizes de responsabilidade fiscal. Nesse aspecto, segundo o mesmo autor, é importante destacar a discussão quanto aos benefícios “não onerosos”, ou considerados como “custo zero”, quando há atração de empreendimentos e seus defensores sustentam a ausência de impacto ao ente federado que estabelecer o respectivo programa, o que afastaria as regras estabelecidas na LRF.

Contudo, a presente pesquisa filia-se à concepção de Correia Neto (2016), para quem, nos programas de atração de empreendimentos, há redução de carga fiscal e, com isso, ocorre o efeito da renúncia de receita, ainda que não haja o condão de afetar as metas de resultado fiscal, tampouco produzir desequilíbrio orçamentário. Dessa forma, considerando a caracterização da renúncia, os respectivos projetos para instalação de empreendimentos devem atender às exigências pertinentes à responsabilidade fiscal, dentre as quais a regra do art. 14 da LRF (CORREIA NETO, 2016).

Os tópicos a seguir discorrem sobre o tratamento dado pela CF 1988 e pela norma LRF à renúncia fiscal e, ainda, seus respectivos instrumentos de controle.

2.3.1 Disposições constitucionais sobre a renúncia de receita

Conforme W. Oliveira (2015. p. 843), “A concessão de benefícios tributários, financeiros e creditícios está sempre envolta em discussões sobre moralidade, legalidade, constitucionalidade, transparência, eficiência, justiça social e equilíbrio federativo e fiscal”. Essa discussão requer a necessidade de observância da CF 1988, na qual alguns dispositivos fazem referência à renúncia de receitas. Preliminarmente

deve-se atentar aos princípios básicos desse instituto, inseridos no *caput* do art. 37: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte” (BRASIL, 1988).

Especificamente no que tange à legalidade, destaca-se a exigência do art. 150, §6º da CF 1988, perante o qual

[...]

§ 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 (BRASIL, 1988).

[...]

No dispositivo destacado, Harada (2018) dá relevo ao princípio de especialidade dos incentivos fiscais, por exigir lei específica do ente público correspondente para fins de aprovação do benefício. Além disso, espera-se que o projeto legislativo não tenha matéria estranha à natureza tributária, o que está estritamente vinculado ao princípio da transparência. Por sua vez, a ideia de exclusividade no art. 150, parágrafo 6º da CF 1988 se refere à necessidade de tramitação de matéria legislativa sobre a concessão do benefício instituído ou ao tratamento dado em face dos tributos nos quais vai incidir o incentivo. Espera-se, com isso, que a regra da legalidade exclusiva consiga evitar as chamadas “caudas orçamentárias” (CORREIA NETO, 2016).

Por outro lado, a regra chama atenção para a importância necessária da matéria no âmbito do legislativo, por envolver o tema finanças públicas e, com isso, expectativa de debate mais qualificado sobre a proposta de incentivo, não a deixando camuflada ou não transparente para o legislador e o chefe do Poder Executivo, que precisam ponderar exatamente o efeito do gasto tributário (CASTAGNA, 2021). Correia Neto (2016), por sua vez, justifica que a regra é utilizada como instrumento de proteção das contas públicas, que, comumente, sofrem com a desoneração dos incentivos, além de servir como proteção ao contribuinte em face da discricionariedade sobre a concessão legal, evitando privilégios, injustiças e arbitrariedades.

Outro dispositivo da CF 1988 que trata sobre renúncia de receitas é o art. 165, §6º, segundo o qual “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” (BRASIL, 1988). Almeida (2001) entende que a proposta constitucional é que o orçamento seja transparente, possibilitando a avaliação dos efeitos das políticas públicas adotadas bem como o alcance de soluções necessárias em caso de desequilíbrio fiscal ou quando as finanças públicas não forem suficientes para bancar as competências do respectivo ente.

Henriques (2009) pontua que o disposto no art. 165, §6º da CF 1988 é o mais relevante quanto ao regime do gasto tributário. Isso porque prevê a instituição do relatório dos gastos indiretos da Administração Pública, o qual deve ser encaminhado anexo ao projeto de LOA, discriminando os valores renunciados e os benefícios fiscais que serão executados. Com isso, o mesmo autor aponta a necessidade de se dar transparência a despesas que não constem do orçamento propriamente dito, o que contribui para a compreensão da funcionalidade dos gastos indiretos. No mesmo sentido, W. Oliveira (2015) observa que o demonstrativo exigido pela Carta Constitucional sobre os incentivos fiscais põe o orçamento em evidência, ao identificar e quantificar os efeitos financeiros-orçamentários da política de renúncia de receita, dando maior transparência e visibilidade aos efeitos do valor gasto indiretamente pelo ente público.

Ao analisar o mesmo dispositivo constitucional (art. 165, §6º), Castagna (2021) estabelece que o demonstrativo serve para que os gastos tributários e os benefícios financeiros estejam consolidados no mesmo diploma, o que possibilita comparar os gastos diretos e indiretos realizados pelo Estado a fim de apurar de forma qualificada a melhor deliberação das políticas públicas a serem adotadas e a respectiva forma entre atuação direta ou indireta de recursos estatais.

Nesse aspecto, Henriques (2009) aponta que a norma constitucional não é explícita quanto aos requisitos que devem estar descritos no demonstrativo regionalizado, tampouco em relação ao período que deverá ser levado em conta para estimar os valores a serem renunciados. Da mesma forma, este autor argumenta que falta

clareza sobre a metodologia de cálculo necessária para apurar o montante, além de haver controvérsias sobre o nível de detalhamento da descrição dos efeitos financeiros dos benefícios. Quanto a esse último ponto, o autor sustenta que o melhor método é a demonstração de cada valor da receita que será renunciada para cada tipo de benefício fiscal, transparecido de forma individualizada, já que, no seu entendimento, o objetivo principal do demonstrativo regionalizado é dar transparência sobre os gastos tributários tanto ao Poder Legislativo quanto à sociedade.

Correia Neto (2016) também observou que o referido demonstrativo é regra importante para a transparência fiscal preconizada pela CF 1988 e, ao mesmo tempo, ressaltou a existência de previsão semelhante sobre a matéria na LRF, quando esta trata do Anexo de Metas Fiscais, que integra o projeto da LDO. Nesta norma, o objetivo da previsão é estabelecer metas relativas a receitas e despesas para o exercício que entrar em vigor e para os dois seguintes, dando margem, também, à concepção de planejamento da gestão fiscal responsável e considerando a necessidade de inclusão do demonstrativo que apresente a estimativa e a compensação da renúncia de receitas. A menção correspondente ao demonstrativo da LDO faz-se pertinente em função do art. 165, §2º da CF 1988, segundo o qual é essa norma orçamentária que orientará a elaboração da LOA, além de dispor sobre alterações na legislação tributária (BRASIL, 1988).

Outro aspecto pertinente sob ótica constitucional em relação aos incentivos fiscais diz respeito à demonstração do interesse público da medida. Afeto à ideia de moralidade e até mesmo igualdade, ainda que não expresso no texto constitucional, o interesse público é considerado um supraprincípio que se define como interesse “[...] resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o serem” (MELLO, 2009, p. 61).

No bojo da concepção de interesse público, há outros princípios que a Administração Pública deve seguir ao fazer renúncias de receita. Um deles é a exigência da finalidade da medida. Nesse aspecto, conforme ensina Mello (2009), não se deve entender uma norma sem que se entenda seu objetivo, devendo, ainda, ser observado outro princípio, sua motivação. Isso porque, segundo Castagna (2021), as políticas de

renúncia de receita estão envoltas em forte criticismo acadêmico e social, em função da falta de transparência na gestão dos recursos públicos. Tal situação leva a concepções segundo as quais os benefícios fiscais se constituem em privilégios, deturpadores da igualdade do sistema tributário e da ordem econômica, afetando até mesmo a livre concorrência.

Em função disso, argumenta Mello (2009, p. 79), a política de incentivos deve ser plenamente motivada, sendo apresentadas as devidas justificativas para o ato, ou seja, o princípio da motivação, “[...] o que impõe à Administração Pública o dever de expor as razões de direito e de fato pelas quais tomou a providência adotada”. Quanto à importância da motivação, Correia Neto (2016) destaca que o processo legislativo sempre se inicia com o encaminhamento da proposição ao órgão legislativo, da qual constam a mensagem do proponente e o respectivo documento que aponta a motivação para o ato. Desse documento, deve constar a exposição de motivos para a renúncia de receitas, acompanhada dos requisitos exigidos pela LRF.

A necessidade de divulgação da motivação da renúncia de receitas comunga com a concepção de planejamento, transparência e responsabilidade, necessários às ações da Administração Pública. Levar adiante a formulação de políticas públicas sem fundamentos ou dados confiáveis favorece a ineficiência da política de incentivo, além de que, conforme ensina Castagna (2021, p. 33), “[...] decisões equivocadas produzem planejamentos errados, agravam o desequilíbrio fiscal e federativo e aumentam o criticismo a respeito das renúncias de receitas tributárias”. Por isso, Conti (2019) observa que a política de incentivos fiscais vem se transformando em grave problema de irresponsabilidade fiscal, ao passo que, se as regras fossem devidamente cumpridas, excessos de desonerações tributárias seriam evitados, o que contribuiria com desenvolvimento do país, afastando prejuízos que a irresponsabilidade vem causando.

Sobre esse cenário, importa destacar que o Congresso Nacional alterou os Atos de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a fim de neles incluir o art. 113, a partir da Emenda Constitucional 95/2016, que estabeleceu a exigência perante a qual toda proposição legislativa que crie renúncia de receita deverá estar acompanhada da estimativa do respectivo impacto orçamentário-financeiro (BRASIL, 2016). A

constitucionalização dessa exigência vem na esteira emenda que estabeleceu o teto de gastos públicos pelo Governo Federal por 20 anos no âmbito do chamado novo regime fiscal, conforme sustenta Correia Neto (2019). Para este autor, a intenção do legislador constituinte derivado é que, além do debate sobre a materialidade do benefício, o processo legislativo de instituição do incentivo traga o debate orçamentário sobre o custo do programa e sua respectiva alocação dentro das previsões financeiras do ente. Contudo, destaca-se que o conteúdo do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016) é exigência semelhante ao disposto na LRF, sobre a qual se discorre mais detalhadamente a seguir.

2.3.2 Disposição de responsabilidade fiscal sobre a renúncia de receitas

Acerca da renúncia de receitas, assim dispõe o art. 14 da LRF (BRASIL, 2000):

[...]

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.

[...]

Dessa forma, o referido dispositivo traz a regra exigida para proposição, discussão e aprovação de leis que tratam do fenômeno do incentivo fiscal e a consequente renúncia de receita pela Administração Pública. Espera-se, com isso, alcançar a

neutralidade orçamentária quanto à decisão de alterar as regras de tributação em benefício de alguns contribuintes, dando a devida transparência ao planejamento fiscal-orçamentário referente ao ato de criação da concessão ou ampliação de benefício de natureza tributária (W. OLIVEIRA, 2015). Na análise de Correia Neto (2016, p. 154), o dispositivo em questão “[...] de forma inovadora, cria parâmetros para a concessão de incentivos fiscais, notadamente pela estimativa dos seus impactos, tendo em vista a preservação do equilíbrio orçamentário”. A estimativa do impacto orçamentário-financeiro é tratada no tópico a seguir.

2.3.2.1 Estimativa do impacto orçamentário-financeiro

Segundo Furtado (2006), a estimativa do impacto orçamentário-financeiro corresponde à quantificação da queda da arrecadação, ainda que aproximada, em função da implementação da política de renúncia que produz o impacto financeiro nas receitas do ente. Conforme o autor, isso exige a demonstração orçamentária da origem da qual será subtraído o montante estimado, a fim de garantir a metodologia para que a perda seja compensada e trabalhada nos exercícios futuros. Para Piscitelli (2018), por sua vez, o objetivo dessa estimativa está relacionado à demonstração da perda de receitas e de que seu efeito não será negativo no orçamento e na execução das responsabilidades públicas. A autora sustenta que, ainda que demonstrada queda matemática de receitas, justificativas políticas e econômicas podem apontar para um aspecto positivo que supere a redução de receita estipulada.

Ao mencionar a exigência da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, Queiroz (2019) lembra que a disposição está inserida tanto na CF 1988 quanto na norma de responsabilidade fiscal. Em função da metodologia da renúncia, na qual a Administração Pública abre mão de arrecadar valores que seriam recolhidos ao erário, há enorme dificuldade em se estabelecer, previamente e com precisão, o montante e limite dos gastos indiretos, já que o volume depende da atuação do particular, fato que demanda a necessidade de o agente público se preocupar ainda mais com a estimativa dos efeitos fiscais da renúncia.

Cabe mencionar que a necessidade de estabelecer o impacto orçamentário-financeiro está associada à ideia de neutralidade orçamentária da LRF, ao permitir compensar

possíveis efeitos financeiros da perda de arrecadação. Para tanto, a referida estimativa, conforme W. Oliveira (2015), deve se fundamentar em detalhado memorial de cálculo, a partir de metodologia bem definida e com transparência quanto às premissas adotadas, já que o valor identificado vai servir como parâmetro para a decisão de instituir o benefício dentro do ponto de vista da capacidade de adequação dentro do orçamento.

W. Oliveira (2015) separa a estimativa da renúncia de receita da estimativa do impacto orçamentário-financeiro. Para o autor, a primeira está relacionada à perda potencial de receita em razão da alteração tributária e, nela, faz-se a comparação entre o que seria arrecadado com e sem a existência do benefício para se estabelecer a respectiva perda, o que ele classifica como estimativa convencional e dinâmica. Por outro lado, a estimativa do impacto orçamentário-financeiro associa-se a estimativa da renúncia, mas considera efeitos potenciais positivos em decorrência do benefício econômico. Em outras palavras, se for possível estimar a implementação de arrecadação a partir do projeto de incentivo, tal montante deve ser somado aos efeitos da renúncia para se chegar à conclusão acerca do impacto orçamentário-financeiro. O autor avalia que a metodologia é complexa e, para diferenciar as duas estimativas, traz um exemplo hipotético de obras de infraestrutura que são necessárias para a instalação dos futuros beneficiários dos incentivos fiscais.

Correia Neto (2016) aponta que a necessidade de estabelecer a perda – ainda que em quantitativo inexato ou aproximado – para o exercício em que a medida de renúncia entrar em vigor e nos dois subsequentes. Conforme observa Castagna (2021, p. 527), tal medida

Trata-se de obrigatoriedade para que a proposta de concessão ou ampliação do gasto tributário promova os cálculos para estimar as perdas correspondentes à renúncia de receita pública, tanto para o exercício em vigência, quanto para os dois seguintes. Essa mensuração é essencial não apenas em nome da transparência, gestão e controle dos gastos tributários, mas também para permitir que as demais medidas exigidas pelo artigo 14 da LRF sejam cumpridas. Em geral, os cálculos são apresentados na exposição de motivos da lei ou medida provisória introdutora do gasto tributário, sem maiores referências de fontes de dados e metodologias.

Assim, para se alcançar o respectivo impacto orçamentário-financeiro, é necessária a adoção de normas de natureza técnica, com método consistente e dados relevantes

ao objetivo do estudo, a fim de que a estimativa quantitativa seja feita com razoabilidade, o que, no caso das renúncias, deve observar o mesmo aspecto levado em conta na fixação das receitas, conforme art. 12 da LRF (W. OLIVEIRA, 2015).

Como demonstrado, a exigência da estimativa do impacto orçamentário-financeiro foi acrescentada ao texto constitucional cotejando a disposição já prevista na LRF. Contudo, sobre tal exigência, Correia Neto (2016) destaca que, além da relevância prática de se estabelecer a perda de receita que a política de incentivos ocasiona ao erário, há viés no planejamento, transparência e neutralidade da própria norma, aspectos que, muitas vezes, não **são** considerados na formulação do projeto de lei instituidor dos benefícios.

Diante disso, importa mencionar que o Supremo Tribunal Federal (STF), valendo-se do acréscimo ao ADCT (BRASIL, 2016), julgou inconstitucional lei do estado do Roraima que concedeu isenção sobre o Imposto sobre Circulação de Veículos Automotores, por entender que, ao deixar de estabelecer a estimativa do impacto orçamentário-financeiro, ocorreu uma inconstitucionalidade formal, conforme se observa no Acórdão do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6.303/2022, na qual se fixou a tese em destaque na ementa a seguir:

EMENTA: Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. IPVA. Isenção. Ausência de estudo de impacto orçamentário e financeiro. 1. Ação direta contra a Lei Complementar nº 278, de 29 de maio de 2019, do Estado de Roraima, que acrescentou o inciso VIII e o § 10 ao art. 98 da Lei estadual nº 59/1993. As normas impugnadas versam sobre a concessão de isenção do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) às motocicletas, motonetas e ciclomotores com potência de até 160 cilindradas. 2. Inconstitucionalidade formal. Ausência de elaboração de estudo de impacto orçamentário e financeiro. O art. 113 do ADCT foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 95/2016, que se destina a disciplinar “o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União”. A regra em questão, porém, não se restringe à União, conforme a sua interpretação literal, teleológica e sistemática. 3. Primeiro, a redação do dispositivo não determina que a regra seja limitada à União, sendo possível a sua extensão aos demais entes. Segundo, a norma, ao buscar a gestão fiscal responsável, concretiza princípios constitucionais como a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência (art. 37 da CF/1988). Terceiro, a inclusão do art. 113 do ADCT acompanha o tratamento que já vinha sendo conferido ao tema pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, aplicável a todos os entes da Federação. 4. A exigência de estudo de impacto orçamentário e financeiro não atenta contra a forma federativa, notadamente a autonomia financeira dos entes. Esse requisito visa a permitir que o legislador, como poder vocacionado para a instituição de benefícios fiscais, compreenda a extensão financeira de sua opção política. 5. Com base no art. 113 do ADCT, toda “proposição legislativa [federal, estadual, distrital

ou municipal] que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”, em linha com a previsão do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. 6. A Lei Complementar do Estado de Roraima nº 278/2019 incorreu em vício de inconstitucionalidade formal, por violação ao art. 113 do ADCT. 7. Pedido julgado procedente, para declarar a inconstitucionalidade formal da Lei Complementar nº 278, de 29 de maio de 2019, do Estado de Roraima, por violação ao art. 113 do ADCT. 8. Fixação da seguinte tese de julgamento: **“É inconstitucional lei estadual que concede benefício fiscal sem a prévia estimativa de impacto orçamentário e financeiro exigida pelo art. 113 do ADCT”** (STF, 2022a, grifo nosso).

Como bem observa Correia Neto (2019), a nova disposição constitucional dá outra margem de controle aos incentivos, pela exigência da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, a qual antes, fazia parte da análise puramente legislativa, que nem sempre era respeitada. A partir de então, essa exigência passa a ser objeto de controle judicial de constitucionalidade, como um novo parâmetro para julgamento. Frente a isso, é mister destacar a concepção formulada por Correia Neto (2016), W. Oliveira (2015) e Castagna (2021) quanto à responsabilidade do proponente do projeto de lei de incentivo fiscal de apresentar, na proposta de encaminhamento, a estimativa do impacto orçamentário-financeiro do programa a ser instituído.

2.3.2.2 Atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias

Nos termos do art. 165, §2º da CF 1988, cabe à LDO apresentar alterações na legislação tributária (BRASIL, 1988) e, ainda, dispor sobre a concessão ou ampliação de benefício de natureza tributária, prevendo a possibilidade de estabelecimento de regras e metas que se vinculem às leis instituidoras de benefícios fiscais, exigindo-se compatibilidade da política de renúncias ao disposto na diretriz orçamentária, sob pena de invalidade (W. OLIVEIRA, 2017). Também Correia Neto (2016) aponta que a exigência de se atender à LDO comunga com a proposta de gestão fiscal responsável, em conformidade com o planejamento, devendo ser buscada a compatibilização das leis de criação dos gastos indiretos e adotado o mesmo tratamento dos gastos diretos da Administração Pública, especialmente quando se observa a ideia de perpetuação dos benefícios, tal como das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Ao explicar a exigência de atendimento à LDO para concessão ou ampliação de benefício de natureza tributária, Piscitelli (2018) sustenta que essa é condição básica, **juntamente com** a estimativa do impacto, para garantir o atendimento às metas e

objetivos da Administração Pública para o próximo exercício, de forma que a perda de receita não seja fator determinante para descumprimento da lei orçamentária. Com isso, a autora lembra que a LDO serve de parâmetro para a elaboração da LOA, o que também deve ser levado em consideração no estudo da renúncia. Isso porque a lei orçamentária, com base na estimativa de receitas, consegue demonstrar que a renúncia não traz prejuízo às metas dispostas no Anexos de Metas Fiscais, que compõem a LDO, tratando-se “[...] de garantir que a estimativa de receita contida na LOA reflita uma estimativa real, e não mascarada por posteriores reduções de receita, evitando, dessa forma, eventual *deficit* nas contas públicas e perda do equilíbrio orçamentário” (PISCITELLI, 2018, p. 102-103).

Além das disposições no corpo do texto, a LDO também deve apresentar o Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita como parte integrante do Anexo de Metas Fiscais, em atendimento ao disposto no art. 4º, §2º, V da LRF (BRASIL, 2000). Segundo Castagna (2021, p. 462),

O mencionado demonstrativo tem como finalidades precípua: (i) dar maior objetividade aos programas, objetivos, metas ou iniciativas do PPA que contenham gastos tributários; (ii) promover um controle *ex ante* de renúncias de receitas públicas; (iii) planejar e estabelecer as medidas de equilíbrio orçamentário; (iv) orientar a elaboração da LOA, em especial para preparação do demonstrativo de renúncias exigido pelo artigo 165, §6º, da CF; e (v) dar transparência a respeito de critérios e indicadores de renúncia de receitas.

Castagna (2021) pontua, ainda, que cabe ao DECRR organizar a apresentação dos programas governamentais relacionados à política de gasto tributário. Para isso, cada programa deve ter objetivos, metas e incentivos, para permitir à gestão, posteriormente, fazer o controle do gasto tributário, a partir de parâmetro mínimo de referência sobre os dispêndios que deixaram de ingressar nos cofres públicos para aferir o resultado pretendido.

Cabe destacar que a Receita Federal do Brasil, no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) (STN, 2021), definiu orientações metodológicas para a elaboração do Anexo de Metas Fiscais o Demonstrativo 7 – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, no qual os critérios para renúncias de receitas e as respectivas compensações devem estar estabelecidos.

Destaca-se que, além de dar transparência as renúncias de receitas, o DECRR dá publicidade à sociedade sobre a previsão levada ao legislador, que deve avaliar o impacto nas metas fiscais e, principalmente, considerar os efeitos da renúncia na elaboração da LOA, integrando a esta o que foi previsto (STN, 2021). Para garantir a transparência, ao elencar os requisitos que necessariamente devem constar do DECRR, Castagna (2021) salienta a necessidade de evidenciar as metodologias de identificação dos gastos tributários, apontando elementos que permitam aferir seu planejamento tanto no que diz respeito à implantação quanto à sua continuidade, permitindo a manutenção do equilíbrio entre as receitas e as despesas exigidos pelo art. 14 da LRF.

2.3.2.3 Medidas alternativas para a manutenção da neutralidade

Em complementação às exigências de indicação do impacto orçamentário-financeiro e de sua compatibilidade com a LDO, Henriques (2009) lembra que a LRF apresentou um terceiro mandamento, escolhido dentre uma das seguintes opções: demonstrar que a renúncia de receita foi considerada na elaboração da proposta de receita da lei orçamentária e que não afetará os resultados fiscais nela previstos ou apresentar medidas de compensação decorrente de atos que promovam o aumento da receita. Conforme o autor, a proposta dessas medidas alternativas é garantir que o sistema orçamentário não seja desequilibrado pela aprovação de novo benefício fiscal a ponto de inviabilizar a execução do planejamento orçamentário. Para evitar isso, exige-se a demonstração da origem dos recursos que deixarão de ser arrecadados em conjunto com a estimativa do impacto orçamentário.

Dito isso, o primeiro requisito a ser cumprido pelo autor do projeto de renúncia, é a demonstração de que esta foi considerada na estimativa da receita na LOA e, ao mesmo tempo, que a previsão renunciada não afetará os resultados previstos na LDO. Tal exigência é uma instrução formal para comprovar a origem dos recursos que serão renunciados no período estimado (HENRIQUES, 2009). Para W. Oliveira (2015), trata-se de condição básica, um pilar do sistema de controle da responsabilidade fiscal, por possibilitar a discussão do impacto orçamentário decorrente da concessão do benefício fiscal na elaboração da peça orçamentária (LOA) no Poder Legislativo.

O debate a que se refere W. Oliveira (2015) pode ocasionar constrangimentos políticos, por evidenciar publicamente os custos do programa de renúncia. Em outras palavras, podem surgir questionamentos sobre o mérito do projeto, até porque deixar de arrecadar toda a receita possível pode acarretar a redução de montantes direcionados a determinados programas e ações de governo. Essa discussão, considera o mesmo autor, é a oportunidade na qual restará demonstrado o interesse decorrente do gasto tributário, devendo ocorrer antes da aprovação do orçamento, pois, uma vez que esta acontece, não mais será possível apreciar a estimativa da receita nem adotar créditos adicionais.

W. Oliveira (2015) aponta três formas para efetivar a demonstração de que a renúncia foi considerada na elaboração da previsão orçamentária da LOA e que não afetará as metas de arrecadação da LDO: emenda à receita, reserva para concessão de benefícios tributários e emenda à renúncia de receitas. A primeira propõe a redução da estimativa da receita no orçamento em razão da renúncia de receita. A reserva orçamentária, por sua vez, constitui-se na previsão destinada a compensar os efeitos de projetos de benefícios tributários, deixando de destinar recursos para a alocação de ações orçamentárias e dando transparência ao efeito dos benefícios. Por fim, a emenda à renúncia de receita indica que a renúncia é considerada na estimativa a partir da indicação de compensações decorrentes de anulação de despesas ou acréscimo de outra fonte de receita.

Destaca W. Oliveira (2015) que, na tramitação de projetos de renúncia de receitas perante a Câmara dos Deputados, somente é considerado o atendimento à medida mencionada no inciso I do art. 14 da LRF, quando, efetivamente, é demonstrado que os efeitos do benefício foram considerados no orçamento por meio de uma das três formas indicadas pelo autor. Esse aspecto é importante até porque, provavelmente, a estimativa indicará redução da receita e somente com base em dados confiáveis será possível aferir que não haverá repercussão na estimativa da receita orçamentária. Henriques (2009) alerta para o fato de que, se a indicação do valor da renúncia e, ao mesmo tempo, a demonstração de que este não afeta as metas do exercício não estiverem tecnicamente corretos, a condição básica para a concessão do benefício não será atendida, caracterizando descumprimento da exigência da LRF.

Correia Neto (2016) ressalta que, não sendo possível cumprir a exigência do inciso I do art. 14 da LRF, há, alternativamente, a opção de se observar o inciso II do mesmo dispositivo e apresentar medidas de compensação a fim de manter o equilíbrio fiscal, o qual será afetado pela redução de receita em razão da política de renúncia. A exigência da compensação surge para garantir o aumento permanente da receita a partir de modificações legislativas que produzam tal efeito. O mesmo autor pontua que, para atender ao disposto no art. 14, inciso II, a compensação só pode ocorrer mediante o aumento da receita por majoração de um tributo já existente – elevando sua alíquota ou ampliando a base de cálculo – ou pela criação de um tributo. O autor lembra, ainda, que o rol de hipóteses de compensação é taxativo e deve apresentar medidas legislativas que perdurem por pelo menos três anos.

Ainda sobre o inciso II do art. 14 da LRF, o estudo de W. Oliveira (2015) sustenta que a medida nele disposta é a condição alternativa vinculada que exige o aumento da receita e, por força do §2º do mesmo dispositivo, condiciona a vigência do benefício à implementação da compensação. Ou seja, o incentivo só poderá ser concedido a partir da entrada em vigor da lei que promoveu alteração na norma tributária e providenciou o aumento da receita. Em razão disso, prossegue o autor, para que a medida de compensação seja efetivamente cumprida, será necessária a aprovação de duas modificações na legislação, uma lei específica criando o benefício e outro ato normativo que altere a legislação tributária e produza o efeito compensatório, aumentando a receita, fato que pode ser realizado por duas leis ou somente uma, desde que sejam atendidas todas as exigências.

Convém, também, destacar que, por vezes, conforme W. Oliveira (2015), são indicadas medidas de compensação de cumprimento aparente, tais quais a utilização do excesso de arrecadação; a ampliação da base de cálculo pela retomada da atividade econômica; alterações anteriores na legislação; medidas de combate à evasão e aumento da eficiência da administração tributária; consideração dos efeitos em avaliação bimestral de receitas futuras; compensação por expectativa de redução de despesas e melhorias econômicas e alterações normativas anteriores à concessão de benefícios tributários. Na verdade, conforme ressalta o autor, muitas dessas situações já deveriam ter sido adotadas em caráter obrigatório no cotidiano da

Administração Pública para o cumprimento das responsabilidades sobre a arrecadação. Por isso, essas são justificativas que, segundo ele, não se enquadram na concepção de compensação por não estarem previstas no rol taxativo do inciso II do art. 14 da LRF e, ainda, por não serem capazes de promover mudança nas normas tributárias a ponto de produzir aumento da arrecadação no nível necessário.

Por fim, como bem observa Henriques (2009), as medidas de compensação são parte integrante do Anexo de Metas Fiscais da LDO, nos termos do art. 4º, §2º da LRF, o qual exige que medidas taxativas sejam indicadas no demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita.

2.3.3 Controle sobre as renúncias de receita

Segundo Moutinho (2020), a ideia de controle está associada ao dever de prestar contas ou, mais precisamente, à *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, que deve observar a conformidade entre as normas e as informações disponibilizadas à sociedade, com objetivo de atingir melhores resultados no serviço público. Pelo fato de impactarem a arrecadação, a análise sobre os gastos tributários, na avaliação de Queiroz (2019), exige o controle do valor renunciado para implementação da política de benefícios.

Para efetivar o controle, o primeiro ponto a ser analisado está associado à atuação do próprio controle interno do ente administrativo, que possui papel fundamental na análise das metas em cotejo com os objetivos pretendidos pela Administração Pública. Isso porque, munido de informações pertinentes à execução do programa de incentivo, o controle interno possui atribuição e competência para avaliar os impactos da renúncia fiscal (QUEIROZ, 2019). O planejamento, no entendimento de Castagna (2021, p. 357), tem estreita relação com o controle, pois é aquele que deve

[...] estabelecer bases sólidas e confiáveis para que as autoridades competentes, incluindo a auditoria-fiscal da administração tributária, tenha plenas condições de identificar a obediência à legislação e os eventuais desvios, exigindo dos responsáveis a devolução dos benefícios indevidamente obtidos. Essas medidas devem estar em plena conexão com as eventuais obrigações acessórias específicas para o gozo dos benefícios, a ser[em] transmitidas aos órgãos envolvidos na gestão e controle.

Nota-se, assim, que o próprio Fisco deve atuar para aferir a legalidade das medidas. Não obstante, Castagna (2021) também sustenta que o papel do controle interno do Poder Executivo sobre as renúncias de receitas engloba, ainda, a avaliação das metas previstas nas leis orçamentárias, a fim de identificar se os objetivos de cada programa foram alcançados, atentando-se, também, à comprovação dos gastos tributários com a legislação instituidora e à legitimidade para usufruir do benefício.

Também deve haver o controle externo sobre as renúncias de receitas, sendo exercido pelo Poder Legislativo, com apoio dos Tribunais de Contas, com base na conjugação dos arts. 70 e 71 da CF 1988. Suas funções são exercidas para verificar se os benefícios fiscais atendem ao que preconizam o texto constitucional e as leis complementares. Nesse âmbito, há dois aspectos a considerar. O primeiro aspecto de controle no Legislativo está na própria tramitação do projeto de criação ou ampliação do benefício. Por exemplo, o Congresso Nacional conta com comissão específica para filtrar o cumprimento das normas necessárias ao programa de renúncia fiscal, avaliar a compatibilidade e adequação orçamentário-financeira da proposta, além da análise do mérito da proposta e de sua constitucionalidade (W. OLIVEIRA, 2015).

Além disso, Queiroz (2019) destaca que, avaliado sob o aspecto político, ao exercer o papel de controle externo, o Legislativo tem a oportunidade de utilizar instrumentos de controle como a convocação de membros do Executivo para prestar esclarecimentos, além de fiscalizações diretas e a instauração de comissões parlamentares de inquérito, prerrogativas que podem ser complementadas com a competência para julgamento das contas do chefe do Poder Executivo, conforme ensina Correia Neto (2016).

Por sua vez, no controle externo das renúncias de receitas exercido pelas Cortes de Contas, Moutinho (2019) observa que, além da verificação dos requisitos constitucionais e legais, cabe a avaliação do comportamento dos gestores responsáveis pela política de benefícios de natureza tributária, a partir da verificação da execução dos orçamentos, identificando-se a compatibilidade com as metas da LDO, tal qual a meta de arrecadação, em cotejo com a necessária indicação de medidas de compensação ou previsibilidade na estimativa das receitas.

No que tange à verificação de requisitos constitucionais, Correia Neto (2016) destaca que não cabe às Cortes de Contas realizar controle abstrato de normas, mas tão somente negar executoriedade à norma examinada, visando ao controle de naturezas jurídica, econômica e financeira, a partir dos atos praticados para efetivação da concessão e execução do programa de incentivo tributário. Em adição, Moutinho (2019) destaca que cabe aos agentes de *accountability* a necessidade de fiscalizar o cumprimento das finalidades indicadas para a instituição dos benefícios de natureza tributária, tendo o interesse público como parâmetro, visando a combater a transformação de benefícios em privilégios, a partir da transferência de renda do ente público para privilegiados do setor privado.

Somavilla e Lobato (2009) destacam que a atuação das Cortes de Contas no controle das renúncias de receitas é cabível sob exigências de avaliações sobre o volume de incentivos concedidos. A prática de controlar, argumentam esses autores, tende a fortalecer o próprio sistema tributário, contribuindo na melhoria da arrecadação – por exemplo, identificando benefícios indevidos –, assim como aumentando a percepção de justiça sobre a arrecadação dos tributos.

No exercício do controle externo sobre as renúncias de receitas, tanto por parte do Legislativo quanto dos Tribunais de Contas, Almeida (2001) destaca a necessidade de assegurar a transparência da respectiva política pública, avaliando, permanentemente, os resultados socioeconômicos alcançados, a partir da análise de sua eficiência, eficácia, economicidade e efetividade. Em linha semelhante, Correia Neto (2016, p. 215-216) frisa que cabe ao controle “[...] defender o erário, coibir privilégios injustificados, evitar o desperdício de recursos públicos e conter os efeitos sociais, econômicos e orçamentários da concessão de benefícios fiscais”. Por seu lado, W. Oliveira (2015) argumenta que o essencial do controle das renúncias fiscais está em exigir a realização de estudos técnicos que as quantifiquem e estabeleçam o impacto do programa na projeção de receitas, além de permitir a ocorrência de debates sobre o programa durante a tramitação do processo orçamentário.

2.4 TRABALHOS CORRELATOS

A fim de identificar trabalhos correlatos, na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações, procedeu-se à busca pelas expressões “responsabilidade fiscal” e “renúncia de receitas”, no campo “Título”. Como resposta, a base de dados identificou a avaliação realizada por Silva (2021), que reportou a situação das renúncias de receitas no Rio Grande do Sul à luz da LRF, e Malcher (2012), que avaliou o uso desse instituto no Pará. Tais trabalhos são mais bem detalhados no Quadro 1.

Quadro 1: Trabalhos correlatos ao tema da pesquisa

Autor (ano)	Objetivo	Método adotado	Resultados
Silva (2021)	Investigar a renúncia de receita do estado do Rio Grande do Sul à luz da LRF, no período de 2012 a 2019.	<ul style="list-style-type: none"> • Pesquisa quantitativa e qualitativa; • pesquisa documental. 	A análise documental das leis orçamentárias indicou baixo grau de atendimento das normas de responsabilidade fiscal, com destaque para a falta de transparência sobre a renúncia de receita.
Malcher (2012)	Analisar o instituto da renúncia de receita tributária no estado do Pará de 2001 a 2011.	<ul style="list-style-type: none"> • Pesquisa qualitativa; • pesquisa documental. 	O autor observou que o estado do Pará não vinha respeitando as regras de responsabilidade fiscal para fazer a renúncia de receitas, sem adoção de qualquer medida compensatória. Destacou que as medidas indicadas nos instrumentos orçamentários não preservavam a execução do orçamento. Além disso, o estado avaliado não conseguia aferir os resultados de eficiência e eficácia da medida e também não demonstrava transparência. O autor avaliou que o controle realizado sobre as renúncias não era efetivo, ressaltando que o Poder Executivo se utilizava indevidamente do instituto da renúncia de receita.

Fonte: elaboração própria (2022).

Na busca realizada na plataforma Google Acadêmico com as mesmas expressões, foi identificado novamente o trabalho desenvolvido por Silva (2021).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 ABORDAGEM E TIPO DE PESQUISA

A pesquisa é de natureza qualitativa, a qual, segundo Creswell (2007), transformou-se na década de 1980, a partir da adoção de perspectivas teóricas que ampliam o escopo de investigação e guiam pesquisadores para avaliar as questões mais relevantes, visto que, ao se basear em diversas teorias, serve de diretriz para explicação ampla sobre um tema, a fim de justificar comportamentos e atitudes, utilizando-se do apoio de variáveis, construções e hipóteses.

Segundo Sampieri, Collado e Lucio (2014), o enfoque qualitativo da pesquisa tem como marcos de referência a fenomenologia, o construtivismo, o naturalismo e o interpretativismo, focando nas realidades subjetivas que serão construídas na pesquisa. Para esses autores, a investigação qualitativa é variável, dependendo da forma como são apresentados os pontos de vista de indivíduos, grupos e culturas, bem como de seu conteúdo. Desse modo, a pesquisa qualitativa permite entender o relativismo do mundo social.

A pesquisa qualitativa busca uma visão mais explícita do objeto de estudo, a partir de interpretação da realidade, sem se limitar ao resultado objetivo dos dados, mas contribuindo com a colocação de possíveis soluções ao problema apresentado (TRIVIÑOS, 1987). Assim, ao se optar pelo trabalho qualitativo, “[...] não se busca a generalização de resultados, mas investigar em profundidade o que acontece em alguns casos e assim compreender melhor a situação” (PEREIRA, 2011, p. 157).

Em face disso, observa-se a natureza descritiva da pesquisa ao se propor investigar as características do fenômeno objeto de estudo, que pode ser desde uma situação específica, um grupo ou um indivíduo, a fim de obter o melhor entendimento sobre o comportamento de fatores e elementos que influenciam o fenômeno (RICHARDSON, 2012). Além disso, a pesquisa qualitativa também é apontada como forma de verificar uma experiência, uma ideia ou um evento sobre a perspectiva de pessoas, buscando apontar como conceitos e fenômenos influenciam nas relações intersubjetivas (CÂMARA, 2013).

Assim, a escolha pela abordagem qualitativa decorre do fato de que, nesta pesquisa, lidou-se com a subjetividade interpretativa dos municípios em relação aos princípios e critérios das regras de responsabilidade fiscal quanto à renúncia de receitas. Adotar uma abordagem diferencial e comparativa entre as produções analisadas serve como orientação para se estabelecer referências sobre o objeto investigado ou até mesmo indicadores (BARDIN, 1977), que, no caso desta pesquisa, equivalem aos níveis de cumprimento das regras.

Quanto aos objetivos, tendo como base a classificação proposta por Gil (2008), esta pesquisa tem caráter duplo. É exploratória, por proporcionar maior familiaridade com o problema em estudo, a saber, o atendimento às normas brasileiras de responsabilidade fiscal pelos municípios capixabas com maior arrecadação global. Ao mesmo tempo, é descritiva, pois caracterizou o planejamento, transparência e equilíbrio desses entes no que diz respeito à concessão de benefícios fiscais. Essa descrição minuciosa permitiu destacar acertos e equívocos dos entes ao lidarem com o instituto em questão.

3.2 MÉTODO DE PESQUISA

No que diz respeito ao método utilizado, a pesquisa se baseou na análise de conteúdo. De início, esse método era usado em estudos quantitativos, dando retorno científico meramente descritivo à pesquisa. Contudo, ao ter seu uso ampliado para as pesquisas qualitativas, essa técnica contribuiu para o pesquisador compreender características, estruturas e modelos a partir dos fragmentos analisados. Atualmente, a técnica é aceita tanto em pesquisas quantitativas quanto qualitativas (GODOY, 1995). Considera-se, com base em Bardin (1977), que o método de análise de conteúdo é empírico, variável para cada tipo de interpretação sustentada a partir do objetivo da pesquisa, de modo que não há uma fórmula estática para seu uso, mas tão somente algumas diretrizes. Com isso, esta autora argumenta a necessidade de a técnica ser reinventada a cada pesquisa, a partir do objetivo pretendido.

Zanella (2009) explica que a análise de conteúdo se baseia na interpretação de materiais textuais escritos, como jornais, livros e documentos ou transcrições de entrevistas e observações. Bardin (1977, p. 42) define análise de conteúdo como

técnicas “[...] que permitem a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens”.

3.2.1 Etapas da pesquisa

A utilização do método da análise de conteúdo seguiu três fases: a) pré-análise, b) exploração do material e tratamento dos resultados obtidos e c) interpretação (GODOY, 1995). Conforme Bardin (1977), a primeira fase é a de organização, na qual é instituído o objetivo da análise, por meio de operações e sistematizações das ideias, a fim de se estabelecer um plano preciso para o desenvolvimento dos trabalhos, a partir da escolha dos documentos da análise, da formulação das hipóteses e objetivos e da elaboração de indicadores necessários à interpretação final. Quanto à segunda fase, Richardson (2012) sustenta que a análise do material é o momento para se codificar, categorizar e quantificar a informação. Por fim, a terceira fase seria, para Minayo (2002), aquela em que se procura desvendar o conteúdo do que está sendo analisado, atentando-se a ideologias, tendências e outras características necessárias para responder ao problema de pesquisa.

Em linha semelhante, Vergara (2005) lista etapas a percorrer quando se pretende fazer uma análise de conteúdo e, por questões didáticas, descrevemos as etapas executadas nesta pesquisa com base nesta autora. Algumas das etapas por ela mencionadas já foram cumpridas e seus resultados se encontram nos capítulos antecedentes. Por exemplo, no Capítulo 1, está a **caracterização do tema da pesquisa**, situado no âmbito das finanças públicas, com investigação da responsabilidade fiscal sobre as renúncias de receitas. O problema de pesquisa diz respeito a como as normas de responsabilidade fiscal são atendidas na instituição e execução das renúncias de receitas. Em seguida, no Capítulo 2, procedeu-se à **exposição do referencial teórico** referente à definição da responsabilidade fiscal, da LRF brasileira e das regras para instituição e ampliação de benefícios fiscais que configuram renúncia de receita. Assim, a seguir, serão detalhadas apenas as etapas cujos resultados estão no presente capítulo e nos Capítulos 4 e 5.

A etapa seguinte, conforme Vergara (2005) consistiu na **definição da suposição hipotética sobre o problema de pesquisa**. A hipótese inicial era que os municípios

não se atentam às normas de responsabilidade fiscal para fazer renúncia de receita, o que se reflete em falhas de planejamento, transparência e equilíbrio fiscal.

No que tange à definição dos **instrumentos para a coleta dos dados**, optou-se pela pesquisa documental. Os documentos são processos de prestação de contas dos chefes do Poder Executivo de 15 municípios de maior arrecadação do Espírito Santo em 2021 junto ao TCE-ES (ANEXO A), os quais são de domínio público. Assim, foram analisadas prestações de contas dos seguintes municípios: Vitória, Vila Velha, Serra, Cariacica, Viana, Guarapari, Anchieta, Marataízes, Itapemirim, Cachoeiro de Itapemirim, Presidente Kennedy, Aracruz, Colatina, Linhares e São Mateus.

Também integram o *corpus* de análise as LDO's e LOA's referentes ao exercício de 2021, bem como projetos de lei instituidores ou ampliadores de renúncia de receitas apresentados pelos representantes políticos locais no mesmo exercício. Também esses documentos são de caráter público, acessados nos endereços eletrônicos dos poderes municipais ou nos setores de controle interno, por solicitação. No conjunto, esses documentos, pela presença ou ausência de medidas, permitem avaliar a conformidade das gestões municipais quanto à responsabilidade fiscal na renúncia de receitas. Pautando-se em regras e critérios pontuados pela LRF e por interpretações oferecidas pelos teóricos que fundamentam o estudo, foram elaborados *checklists* com os pontos de controle a serem observados em cada categoria (ANEXO B).

A etapa seguinte consistiu na **obtenção de dados e informações a partir dos instrumentos de pesquisas delineados**. O *corpus* documental foi analisado a partir das definições sobre as regras e princípios de responsabilidade fiscal, expostas na literatura revisada no Capítulo 2, a qual apresenta o conhecimento geral sobre o tema e, especificamente, a legislação brasileira que trata da responsabilidade fiscal e do instituto da renúncia fiscal. O cumprimento desta etapa contribuiu para a **definição do modelo de categorização** adotado na pesquisa, o qual, conforme Laville e Dionne (1999), pode ser: aberto, fechado ou misto. No modelo aberto, as categorias não são fixadas no início da pesquisa, sendo definidas no curso da análise. No fechado, por sua vez, a definição das categorias se dá a partir de um referencial teórico. O modelo misto, adotado nesta pesquisa, possui categorias definidas a partir da literatura, mas admite flexibilidade, considerando que todos os dados podem fazer emergir

categorias, englobando características tanto do modelo aberto quanto do fechado. Assim, a priori, foram estabelecidas três categorias: planejamento, transparência e equilíbrio fiscal no que tange à renúncia de receitas.

Com o modelo misto em mente, procedeu-se à **leitura do material selecionado** durante a coleta de dados. Nesta etapa, a partir do problema e do objetivo, fez-se a **definição da unidade de análise** da pesquisa. Assim, nos documentos, foram analisados dados que indicassem a conformidade da concessão de benefícios fiscais que ocasionaram renúncia de receita e se os municípios estavam ou não se atentando às regras, de modo a se perceber a existência de responsabilidade fiscal na prática.

A etapa seguinte consistiu na **lapidação das categorias**. Bardin (1977) recomenda que especial atenção seja dada ao processo de categorização, que ocorre durante a exploração do material e tratamento dos resultados obtidos no que a autora concebe como a segunda fase da análise de conteúdo. Conforme a autora, as categorias são definidas a partir da identificação de características comuns entre os elementos e se configuram como “rubricas ou classes”, reunidas em grupo de elementos sob “título genérico” (BARDIN, 1977, p. 117).

Vergara (2005) recomenda isolar elementos para, posteriormente agrupá-los, o que Bardin (1977) define como processo estruturalista de duas etapas, em que se faz um inventário para isolar elementos presentes nas mensagens e, em seguida, procede-se à sua classificação, para reparti-los e reorganizá-los. As categorias devem ser

(a) exaustivas, isto é, devem permitir a inclusão de praticamente todos os elementos, embora nem sempre isso seja possível); (b) mutuamente exclusivas, ou seja, cada elemento só poderá ser incluído em uma única categoria; (c) objetivas, isto é, definidas de maneira precisa, a fim de evitar dúvidas na distribuição dos elementos; (d) pertinentes, ou seja, adequadas ao objetivo da pesquisa (VERGARA, 2005, p. 18).

Na exploração do material, não foram identificadas novas categorias de análise, permanecendo as três já mencionadas. Estabelecida essa categorização, realizou-se a **análise de conteúdo propriamente dita**. Diferentemente do que ocorre em pesquisas quantitativas, cujo tratamento de dados usa técnicas estatísticas ou frequências (análise fatorial ou de variância, por exemplo), na análise de conteúdo qualitativa, como a que foi realizada nesta pesquisa, o foco são as peculiaridades

existentes nas relações entre os elementos, buscando-se “[...] construção interativa de uma explicação” (VERGARA, 2005, p. 19) a partir das relações entre as categorias. Essa análise é apresentada no Capítulo 4, quando o pesquisador procedeu à **retomada do problema e do objetivo da investigação** e, também, **cotejou os resultados com a literatura** apresentada no Capítulo 2. A partir disso, foi possível **apresentar as conclusões** da análise de conteúdo empreendida neste estudo, o que permitiu finalizar o relatório de pesquisa, que se constitui nesta dissertação.

3.3 ASPECTOS ÉTICOS DA PESQUISA

Os dados referentes à prestação de contas e LDO's e LOA's, importa destacar a disposição do art. 48 da LRF (BRASIL, 2000), a saber, que

[...]

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

[...]

Apesar disso, considerando o fato de o pesquisador atuar como servidor do TCE-ES e possuir acesso facilitado aos respectivos documentos, foi solicitada autorização formal ao presidente dessa Corte de Contas (ANEXO C), a fim de evitar qualquer violação ética ao acessar os sistemas do TCE-ES nos quais tramitam as prestações de contas de governo.

4 RESULTADOS

Neste capítulo, são apresentados os resultados da pesquisa, obtidos a partir da análise do conteúdo dos arquivos Demonstrativo das Renúncias de Receitas – Demre, LCare, Balancete da Execução Orçamentária da Receita Consolidado, os quais constam dos processos de prestação de contas referentes ao exercício de 2021 dos municípios analisados junto ao TCE-ES (ANEXO A). Também foram analisadas as LDO's, as LOA's e as leis municipais que aprovaram ou permitiram a concessão de benefícios fiscais no período em análise (2021).

As categorias originadas pela análise de conteúdo de tais informações correspondem aos títulos das sessões do capítulo, no início das quais explica-se o que está sob análise em cada uma. Assim, passa-se, nesta ordem, à análise das categorias planejamento, transparência e equilíbrio.

4.1 PLANEJAMENTO

Na categoria planejamento, analisou-se toda a organização prévia dos municípios quanto à previsão de renúncia de receitas. Para tanto, observou-se, dentre os benefícios fiscais vigentes no exercício de 2021, planejados na LDO e na LOA, se os programas aprovados no exercício continham análise da estimativa do impacto orçamentário-financeiro e se demonstraram preocupação com a manutenção do equilíbrio fiscal. Também foi observado se o planejamento seguiu o modelo do Manual de Demonstrativos Fiscais e se houve apresentação dos critérios utilizados para se chegar aos valores planejados na LDO, bem como se a execução dos benefícios fiscais em termos quantitativos foi condizente com o volume de recursos planejados para a renúncia de receita.

A análise da conformação dos dados e informações prestados por municípios do Espírito Santo no que tange à renúncia de receita com a Lei de Responsabilidade Fiscal e a CF 1988 permitiram classificar o planejamento fiscal em três níveis de conformação: satisfatório, médio e baixo, conforme sintetiza o Quadro 2.

Quadro 2: Classificação dos municípios quanto ao planejamento fiscal

Pontos de controle exigidos em lei	Satisfatório				Moderado						Insuficiente				
	Vitória	Serra	Vila Velha	C. Itapemirim	Cariacica	Colatina	Guarapari	Marataízes	Viana	Anchieta	Linhares	Aracruz	Itapemirim	P. Kennedy	São Mateus
LDO traz o DECRR (art. 4º, §2º, V, LRF)	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	N
DECRR traz algum conteúdo planejado (art. 4º, §2º, V LRF)	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	N	N	N	N	N
DECRR atende ao modelo do MDF (STN, 2021)	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
DECRR traz todas as previsões das renúncias declaradas como executadas no Demre (art. 4º, §2º, V e art. 1º, §1º, LRF)	S	N	N	S	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
DECRR traz as renúncias projetadas (art. 1º, §1º e art. 14, LRF)	NA	NA	NA	S	N	N	N	S	N ^(a)	N	N	N	N	NA	N
Projeto de lei traz estimativa do impacto orçamentário-financeiro da concessão ou ampliação de benefícios no exercício (art. 14, <i>caput</i> , LRF e art. 113 do ADCT)	NA	NA	NA	N	N	N ^(b)	N	N	N ^(a)	N ^(c)	N	N	N	NA	S
Projeto de lei para a concessão ou ampliação de benefícios no exercício é compatível com a LDO (art. 14, <i>caput</i> , LRF)	NA	NA	NA	S	N	N	N	S	N ^(a)	N	N	N	N	NA	N
Projeto de lei para a concessão ou ampliação de benefícios no exercício apresenta medida de manutenção da neutralidade orçamentária (art. 14, I ou II, LRF)	NA	NA	NA	N	N	S	N	N	N ^(a)	N	N	N	N	NA	N
LOA traz o DRER (art. 165, §6º, CF 1988)	S	S	S	S	N	N	N	N	N	S	N	N ^(d)	N	N	N
Renúncias praticadas são compatíveis com o planejamento global	S	N	S	S	S	N	N	S	N	NA ^(e)	N	N	N	N	N
Renúncias praticadas são compatíveis com o planejado por tipo de benefício	N	N	S	N	N	N	N	N	N	NA ^(e)	N	N	N	N	N

Notas: S = sim; N = não; NA = não se aplica. ^(a) Município apresentou projeto de lei instituindo renúncia e não demonstrou o atendimento aos requisitos do art. 14 da LRF e do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016). Contudo, justificou a ausência com base na decisão proferida na ADI 6.357 (STF, 2022b), a qual relativizou a exigência das regras de responsabilidade fiscal para projetos apresentados com o intuito de minimizar os efeitos da pandemia. ^(b) A partir de avaliação realizada no processo legislativo disponibilizado pela Câmara Municipal de Vereadores de Colatina, verificou-se que a apresentação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro não integrou a tramitação da proposta, sendo elaborada tão somente para a prestação de contas, em que constou do LCare. ^(c) Considerou-se a resposta como negativa, porque, no exercício, foram aprovadas as LCM's 106/2021 e 107/2021, porém houve apresentação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro somente para o IPTU (LCM

106/2021), o que, até para a respectiva lei, é insuficiente porque deixou de prever a estimativa para outros tributos nela previstos. ^(d) Apesar de sua estrutura constar da LOA, o DRER não apresenta qualquer conteúdo. Por isso, foi considerado como ausente. ^(e) Não foi possível aferir a compatibilidade do planejamento com a execução em virtude da falha na prestação de contas apresentada ao TCE-ES, já que o arquivo Demre não atendeu à exigência do Anexo III da IN 68/2020 da Corte de Contas (TCE-ES, 2020).

Fonte: elaborado com base em Brasil (1988, 2000, 2016) e STN (2021).

A seguir, passa-se a analisar minuciosamente os municípios situados em cada um desses três níveis.

4.1.1 Municípios com planejamento fiscal satisfatório

Conforme o Quadro 2, no nível de planejamento fiscal satisfatório, estão os municípios de Vitória, Serra, Vila Velha e Cachoeiro de Itapemirim, os quais passam a ser analisados individualmente, nessa ordem.

A partir da análise da legislação municipal de **Vitória** quanto a benefícios fiscais que ocasionam renúncia de receita no exercício de 2021, foram levantadas modalidades de benefícios e espécie tributária, conforme o Quadro 3.

Quadro 3: Benefícios fiscais em Vitória (2021)

Item	Lei municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	4.452/1997	Dívida Ativa	4º, parágrafo único	Anistia	Juros
2.			6º, parágrafo único		Multa
3.	6.075/2003	Legislação ISSQN	47, parágrafo único	Redução	ISSQN
4.	8.693/2014	Nota Vitória	3º	Crédito	ISSQN
5.	6.755/2006	Parcelamento e pagamento	5º, I e II	Anistia	Multas e Juros
6.			7º, I e II		
7.	9.113/2017	Refis	2º	Anistia	Multas e Juros
8.	9.288/2018	Parcelamento e pagamento	9º	Anistia	Multas e Juros
9.			10º		
10.			11º		
11.	4.476/1997	IPTU e ITBI	4º	Isenção	IPTU e TCRS
12.			8º, §6º	Redução	IPTU
13.			13, §2º	Desconto Cota única	IPTU
14.			13, §3º	Desconto Cota única	Taxa de limpeza
15.			20	Desconto	IPTU e TCRS
16.	6.526/2005	Benefício	1º	Isenção	IPTU, ITBI, TCRS
17.	7.628/2008	Benefício	1º	Isenção	ITBI
18.					Taxa

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

A partir desse levantamento, procedeu-se à avaliação do planejamento da renúncia de receita com base nos instrumentos de planejamento e orçamento para o exercício

de 2021 no município de Vitória, configurados na LDO (LM 9.717/2020) e LOA (9.719/2021). Observando-se o Anexo da LDO, destaca-se que o planejamento atendeu ao modelo proposto no MDF, com previsão de praticamente de todos os benefícios tributários instituídos na legislação municipal. A exceção foram os itens 17 e 18 do Quadro 3, hipóteses de renúncia que, no entanto, apesar de não declarados no Demre, são plenamente possíveis de execução durante o exercício.

Da mesma forma, na LDO de Vitória, não restou demonstrado quais os critérios ou métodos adotados pelo município para a fixação dos valores de renúncia, o que demonstra falta de planejamento quanto à expectativa dos valores que deixarão de ingressar nos cofres públicos. Não houve, no município, proposição de novos benefícios fiscais para o exercício em análise. Logo, não configurou erro a falta de inserção, na LDO, do planejamento prévio em relação ao desejo de instituição futura.

O planejamento referente ao Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita (DECRR) na LDO de Vitória foi reproduzido no Demonstrativo Regionalizado do Efeito da Renúncia (DRER), presente na LOA municipal referente ao exercício de 2021. Isso permite presumir que tais valores foram considerados na elaboração do orçamento.

No que tange à execução de cada programa de incentivo fiscal, ao se cotejar o planejamento das renúncias de receitas apresentado na LDO e na LOA com o montante informado no Demre da prestação de contas junto ao TCE-ES, observou-se que o montante global da execução (R\$ 28.899.329,67) é inferior à previsão de total de renúncias (R\$ 31.421.646,56). Entretanto, quando os benefícios fiscais concedidos foram avaliados individualmente, aferiu-se que houve execução em montante superior ao planejado nos seguintes itens: ao desconto do ISSQN (LM's 4.452/1997 e 8.396/2012); à redução de alíquota sobre o ISSQN (LM 6.075/2003); a descontos e isenções sobre o IPTU e taxa de coleta de resíduos sólidos (TCRS) (LM 4.476/1997); à anistia (LM's 6.755/2006, 9.113/2017 e 9.288/2018) e à isenção sobre a TCRS (LM 6.526/2005), o que indica falhas no planejamento e risco de desequilíbrio orçamentário.

O município da **Serra**, em um panorama geral, também apresenta conformação satisfatória com as normas associadas ao equilíbrio fiscal. O Quadro 4 apresenta a previsão de benefícios fiscais associados à renúncia de receita observada na análise da legislação municipal.

Quadro 4: Benefícios fiscais na Serra (2021)

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	3.833/2011	Código Tributário	364	Isenção	IPTU
2.			569	Isenção	ITBI
3.			569-A	Isenção	ITBI
4.			449	Isenção	ISSQN
5.			462	Redução de alíquota	ISSQN
6.	3.361/2009	Serra, Casa da Gente	1º, I	Isenção	ISSQN
7.			1º, II	Redução de alíquota	ITBI
8.			1º, III	Isenção	Taxas
9.			2º, I	Isenção	IPTU e ITBI
10.	4.965/2019	Desenvolvimento Econômico	8º, I	Redução	ITBI
11.			8º, II	Redução	IPTU
12.			8º, III	Isenção	ITBI e IPTU
13.			8º, IV	Redução de alíquota	ISSQN
14.			8º, V	Redução	Taxa de Fiscalização
15.			8º, VI	Isenção	Taxa de Aprovação
16.			8º, VII	Isenção	Taxa de Certidão
17.			8º, VIII	Isenção	Taxa de Habitação
18.			8º, IX	Isenção	Taxa de Licença
19.	4.625/2017	Doenças Graves	1º	Isenção	IPTU
20.	3.562/2010	Associação de Moradores	1º	Isenção	ITBI
21.	3.151/2007	Concurso Público	1º	Isenção	Taxa
22.	858/1983	Serra F.C.	1º	Isenção	IPTU
23.	2.662/2003	Código Tributário	354	Isenção	Taxa Licença
24.			354-A	Isenção	Taxas
25.	1.522/1991	Código de Postura	302-A	Isenção	ISSQN
26.	4.769/2018	Regularização Fundiária	26	Isenção	ITBI

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

A análise do DECRR na LDO (LM 5.218/2020) mostra previsões para benefícios no ITBI (LM 3.361/2009), IPTU (LM 3.833/2011), Programa de Desenvolvimento Urbano

(LM 4.965/2019) e para microempresários e empresas de pequeno porte (LM 3.530/2010) que não atenderam ao planejamento adequado da renúncia de receitas executada pelo município e apresentada na prestação de contas no arquivo Demre. A previsão de renúncia da LDO foi omitida quanto à execução do IPTU (LM 3.361/2009), ITBI (LM 3.833/2011), ISSQN (LM's 3.833/2011 e 3.361/2009) e taxas (LM's 3.361/2009 e 2.662/2003). Assim, não houve qualquer previsão de renúncia sobre tais disposições, apesar da declaração de execução apresentada na prestação de contas, o que configura uma falha no planejamento. Some-se a isso o equívoco de caracterizar a disposição da LM 3.530/2010 como renúncia a favor de microempresários e empresas de pequeno porte, quando, na verdade, trata-se de causa de não incidência para fins de caracterização do fato gerador.

Cabe destacar, ainda, que o DECRR não atendeu ao modelo do MDF, pois deixou de preencher a coluna destinada à apresentação das medidas de compensação, não indicou a modalidade de renúncia dentre as hipóteses do art. 14, §1º da LRF, descreveu superficialmente os beneficiários e, em vez de indicar de forma detalhada os tributos previstos para a prática de incentivos fiscais, restringiu-se a indicar a lei que os havia criado. Tais observações revelam problema de planejamento, já que a previsão de receitas é individualizada por tributo, de forma que, para fins de estimativa, deveria ser realizada também individualmente.

Falhas de planejamento da expectativa de valores que deixarão de ingressar nos cofres públicos também podem ser notadas na LDO, que não demonstrou os critérios ou métodos adotados pelo município para fixá-los. Além disso, não há qualquer menção à previsão de novas renúncias de receitas na LDO, tampouco fixação de estimativas, pois não foi executada nenhuma nova concessão na Serra.

Quanto ao planejamento orçamentário, nota-se compatibilidade entre as previsões de renúncia de receita na LDO e no DRER na LOA (LM 5.260/2021). Assim, nesta, conseqüentemente, nota-se a reprodução dos mesmos erros indicados na LDO, em função da vinculação entre as normas. Destaca-se, ainda, que a previsão de orçamento não levou em consideração todas as renúncias pretendidas e executadas pelo município em 2021.

Ao se cotejar o planejamento das renúncias de receita que a Serra apresenta na LDO e na LOA com o montante informado na prestação de contas referente à execução de cada programa de incentivo fiscal (Demre), observa-se que o montante global da execução (R\$ 24.376.503,92) foi superior à previsão do total de renúncias estabelecida na LDO (R\$ 2.140.239,63). O erro no valor planejado ocorreu em todos os itens. Quanto a este ponto, destacam-se duas situações: a renúncia referente ao ISSQN, que não teve previsão na LDO, mas, no curso de 2021, deixou de reverter R\$ 13.909.403,66 em favor do erário público, e a diferença quanto às taxas (indicadas de forma genérica) previstas em R\$ 1.778.715,23, mas com execução em R\$ 9.934.472,81, o que expõe grande falha de planejamento nas renúncias.

Passa-se, a seguir, à análise do planejamento de **Vila Velha**, que também se classificou no grupo dos municípios com situação adequada quanto à apresentação de dados e informações associadas a benefícios fiscais. O Quadro 5 apresenta os benefícios fiscais vigentes em 2021.

Quadro 5: Benefícios fiscais em Vila Velha (2021)

continua

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	Lei Orgânica	Movimentos comunitários	120	Isenção	IPTU
2.	3.375/1997	Código Tributário	153	Desconto cota única	IPTU
3.			155	Isenção	IPTU
4.			201	Isenção	ITBI
5.			280	Isenção	Taxas
6.			317	Isenção	Contribuição de Melhoria
7.			4.038/2003	Imóvel - Rua de feira	1º
8.	4.127/2003	Lei Geral do ISSQN	10	Isenção	ISSQN
9.	4.864/2009	Ruas sem pavimentação	6º	Isenção	IPTU
10.		Calçada Cidadã	7º	Isenção	IPTU
11.	4.103/2003	Imóvel - Rural	1º	Isenção	COSIP
12.	5.266/2012	Imóveis sujeitos a alagamento	2º	Isenção	IPTU
13.	5.243/2011	Benefício social	4º	Isenção	IPTU
14.	LC 72/2019	Lei Geral da COSIP	Tabela I	Isenção	COSIP

conclusão

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
15.	4.851/2009	Vila Velha, Minha Casa	1º, I	Isenção	ISSQN
16.			1º, II	Desconto	ITBI
17.			1º, III	Desconto	IPTU
18.			1º, IV	Isenção	Taxas
19.			1º, V	Desconto	Taxas
20.			2º, I	Isenção	IPTU e ITBI
21.			2º, II	Isenção	IPTU e ITBI
22.			2º, III, a	Desconto	ITBI
23.			2º, III, b	Isenção	IPTU
24.			4.012/2002	Incentivo Arrendamento	2º
25.	3º	Redução de alíquota			ISSQN
26.	4º	Desconto			IPTU
27.	5º	Desconto			Taxas

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

O planejamento de renúncia de receita consolidado no DECRR da LDO (LM 6.352/2020) dispõe de previsões de estimativas para o IPTU (concessão de isenção de caráter não geral), ISSQN (alteração de alíquota), ITBI (modificação de base) e Cosip (concessão de caráter não geral). Ocorre que tais previsões não abrangem todas as hipóteses de renúncias plausíveis no âmbito do município de Vila Velha, de forma que não há previsões para taxas, ainda que tenha havido execução, conforme prestação de contas (Demre) de benefícios relacionados aos impostos e à Cosip, que não se resumem a uma única hipótese de previsão. Além de não ser transparente, tal situação configura-se planejamento inadequado, o que também se verifica na hipótese de desconto para IPTU e em isenções para ISSQN e ITBI, pois a previsão planejada foi feita, respectivamente, para isenção de caráter não geral, alteração de alíquota e modificação da base.

Nesse sentido, constatou-se a não conformidade do DECRR com o MDF, haja vista que o demonstrativo se restringiu a fazer previsões unificadas para os três tipos de impostos municipais e para a Cosip, apesar de existirem, para cada tipo de tributo, diversas espécies de benefícios fiscais (dez hipóteses para o IPTU, três para o ITBI, três para o ISSQN e duas para a Cosip, além das três previsões de taxa que nem sequer fizeram parte do demonstrativo. Para cada espécie de renúncia, esperava-se uma demonstração de benefício na LDO, dando maior transparência quanto às hipóteses utilizadas.

Também foi possível notar, no conteúdo da LDO, falta de critérios ou métodos adotados pelo município para a fixação dos valores de renúncia, o que demonstra falta de planejamento quanto à expectativa dos valores que deixarão de ingressar nos cofres públicos. Além disso, a LDO não faz qualquer menção à previsão de novas renúncias de receitas, tampouco fixa estimativas, pois nenhuma nova concessão foi proposta, tampouco executada em Vila Velha no exercício de 2021.

A análise do planejamento fiscal das renúncias de receita na LOA (LM 6.414/2021) seguiu os parâmetros da LDO, além de estabelecer, no DRER, o planejamento com base nas regiões do município.

Na comparação entre o montante planejado na LDO e os montantes declarado e informado no arquivo Demre da prestação de contas, observa-se que o montante global da execução (R\$ 8.417,972,73) é inferior à previsão do total de renúncias na LDO (R\$ 19.925.900,00).

No município de **Cachoeiro de Itapemirim**, os benefícios fiscais aptos à execução no exercício de 2021 são os do Quadro 6.

Quadro 6: Benefícios fiscais em Cachoeiro de Itapemirim (2021)

continua

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	5.394/2002	Código Tributário	62	Redução	IPTU
2.			63	Isenção	IPTU
3.			92-B, §2º	Crédito	ISSQN
4.			94-A	Isenção	Taxa de Fiscalização
5.			94-B	Isenção	Taxas
6.			94-C	Isenção	Taxas
7.			184	Desconto	Todos os tributos
8.			188, §1º	Anistia	Juros e multas
9.	4.960/2000	Regularização Loteamentos	1º	Isenção	IPTU
10.	6.332/2009	Minha casa, minha vida	3º, II	Isenção	ITBI, IPTU, ISSQN e Taxas de Obras
11.	7.692/2019	Desenvolvimento econômico	6º, I	Isenção	ITBI
12.			6º, II	Isenção	IPTU
13.			6º, III	Redução de alíquota	ISSQN
14.			6º, IV	Isenção	ISSQN
15.			6º, V	Isenção	Taxas

conclusão

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
16.	4.983/2000	Incentivo Itabira Agro	1º	Isenção	ITBI; IPTU; ISSQN; Taxas
17.	5.170/2001	Incentivo Distrito Industrial	2º, I	Redução	ITBI
18.			2º, II	Isenção	IPTU
19.			2º, III, IV	Isenção	ISSQN
20.			2º, IV	Isenção	ISSQN
21.			2º, VII	Redução de Alíquota	ISSQN
22.	2.888/1988	Incentivo Dataci	1º	Isenção	ISSQN
23.	4.955/2000	Incentivo Fundação	4º	Isenção	Todos os tributos
24.	7.385/2016	Minha Casa Minha Vida	1º	Isenção	IPTU
25.	4.970/2000	Instalação de empresas	1º, I	Redução	ITBI
26.			1º, II	Isenção	IPTU
27.			1º, III	Isenção	ISSQN
28.			1º, IV	Isenção	ISSQN
29.	5.005/2000	Construção casas populares	1º	Isenção	IPTU, ITBI e ISSQN
30.	5.436/2003	Entidades de interesse público	1º	Isenção	IPTU e ISSQN
31.	7.880/2021	Descontos IPTU	2º	Desconto	IPTU e Taxa Coleta de Resíduos
32.			3º	Desconto	IPTU e Taxa Coleta de Resíduos
33.	7.916/2021	Incentivos diversos	3º	Desconto	IPTU e Taxa Coleta de Resíduos
34.	7.857/2020	Instituição da Taxa de Coleta de Resíduos	7º	Isenção	Taxa de Coleta de Resíduos

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

No que se refere ao planejamento esperado no DECRR do Anexo de Metas da LDO (LM 7.858/2020), observou-se omissão somente quanto aos benefícios descritos nos itens 15 (referente a taxas, LM 7.692/2019); além dos itens 19 a 21 (ISSQN, LM 5.170/2001). Nenhum desses benefícios foi executado, conforme o Demre da prestação de contas. Ainda em cotejo do Demre com o DECRR, verificou-se que o volume de renúncias previstos no Demonstrativo da Estimativa e Compensação foi de R\$ 29.390.000,00, enquanto a soma da execução de todos os benefícios fiscais executados no exercício de 2021 totalizou R\$ 21.599.098,97. Contudo, ao se avaliar individualmente as previsões por espécie de benefício, constatou-se as seguintes falhas de planejamento: no benefício do art. 62 da LM 5.394/2002, o qual foi estimado em R\$ 4.400.000,00, mas com execução que totalizou R\$ 6.387.894,59; na LM 5.436/2003, esperava-se a renúncia de até R\$ 730.000,00 com isenção de IPTU e

ISSQN, mas foram concedidos R\$ 913.805,27 somente em benefício de IPTU; na LM 7.880/2021, a renúncia para desconto no IPTU foi orçada em R\$ 8.000.000,00, contudo a execução alcançou o montante de R\$ 11.800.195,50. Em outras palavras, houve falha no planejamento individual dessas renúncias.

Ainda sobre o aspecto do planejamento, no Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita na LDO de Cachoeiro de Itapemirim, observou-se desatendimento quanto ao modelo e informações exigidas pelo MDF tão somente quanto às indicações das medidas de compensação, que não são adequadas para preservar a neutralidade orçamentária, conforme será observado na análise do equilíbrio fiscal. No que tange ao planejamento para atender ao *caput* do art. 14 da LRF, o qual versa sobre a compatibilidade da proposta legislativa com a LDO, observa-se que a norma orçamentária fez previsão referente aos benefícios de descontos no IPTU (LM 7.880/2021) e incentivos diversos (LM 7.916/2021).

Analisando-se a LOA (LM 7.862/2020), destaca-se que o DRER, exigido pelo art. 165, §6º da CF 1988, reproduz as previsões realizadas na LDO, inclusive quanto à previsão de benefícios que nem sequer vieram a ser concedidos, como também as falhas relacionadas às previsões feitas em montante inferior ao que foi posteriormente executado.

Por fim, quanto ao planejamento realizado para fins de apresentação dos projetos de lei que deram origem às LM's 7.880/2021 e 7.916/2021, a partir do arquivo LCare da prestação de contas, observou-se que, apesar do planejamento na LDO, não houve indicação do impacto orçamentário-financeiro para nenhuma das duas propostas mencionadas, embora haja solicitação de alteração na LDO para incluir a compatibilidade necessária. Tal ausência viola o disposto no *caput* do art. 14 da LRF (BRASIL, 2000), bem como o art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016), o que, além de falha no planejamento, configura um vício formal de inconstitucionalidade das normas municipais.

Em síntese, os municípios classificados com planejamento satisfatório (Vitória, Serra, Vila Velha e Cachoeiro de Itapemirim) demonstraram tentativa de planejamento na LDO, com o DECRR, e na LOA, com o DRER. Nesse grupo, somente Cachoeiro de

Itapemirim apresentou novo projeto de renúncia, que não teve planejamento adequado, ainda que estivesse compatível com a LDO.

4.1.2 Municípios com planejamento fiscal moderado

Conforme o Quadro 2, foram classificados no nível de planejamento fiscal moderado os seguintes municípios: Cariacica, Colatina, Guarapari, Marataízes, Viana e Anchieta, cujo planejamento individual passa a ser detalhadamente analisado a seguir.

A avaliação do planejamento da renúncia de receita na legislação de **Cariacica** identificou como passíveis de concessão os benefícios fiscais do Quadro 7.

Quadro 7: Benefícios fiscais em Cariacica (2021)

continua

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	LC 27/2009	Código Tributário	71, parágrafo único	Anistia	Multa e Juros
2.			90, §3º	Isenção	ISSQN
3.			90, §4º	Isenção	ISSQN
4.			114-C	Redução de alíquota	ISSQN
5.			114-D	Redução de alíquota	ISSQN
6.			161	Isenção	IPTU
7.			177, parágrafo único	Desconto cota única	IPTU e taxas
8.			210	Isenção	Cosip
9.			302	Isenção	Taxa de Licença
10.			303	Isenção	TCRS
11.	4.753/2009	Cariacica Minha Casa Minha Vida	1º-A, I	Isenção	Taxas
12.			1º - A, II	Isenção	ISSQN
13.			1º - A, III	Isenção	ITBI
14.			2º, I	Isenção	ITBI
15.			2º, II	Isenção	IPTU e TCRS
16.			2º, III	Redução	ITBI
17.			2º, IV	Isenção	IPTU e TCRS
18.	LC 55/2015	Ruas sem pavimentação	1º	Isenção	IPTU
19.	LC 97/2021	Mosaico da Inovação	2º	Redução de alíquota	ISSQN

conclusão

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
20.	LC 101/2021	Fomento atividades empresariais	5º, I	Redução	ISSQN
21.			5º, II	Redução	ISSQN
22.			5º, III	Redução	IPTU
23.			5, IV	Redução	ITBI
24.			5º, V	Redução	Taxa e Fiscalização
25.			5º, VI	Isenção	Taxa de Projeto
26.			5º, VII	Isenção	Taxa de Certidão
27.			5º, VIII	Isenção	Taxa de Habite-se
28.			5º, IX	Isenção	Taxa de Licença

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

Avaliando-se o planejamento das renúncias a partir do Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita da LDO (LM 6.116/2020), constatou-se a previsão de renúncias referentes ao ISSQN (redução de alíquota; LCM 27/2009), ITBI (isenção e redução de alíquota; LM 4.753/2009), IPTU (desconto cota única e isenção) e TCRS (isenção), ambos pela LCM 27/2009, além da indicação de descontos decorrentes de programas anteriores de Refinanciamento de débitos da Dívida Ativa prevendo anistias de multas e juros. Assim, dentre as 28 hipóteses constantes do Quadro 7, somente cinco haviam sido previstas no demonstrativo da LDO. Ou seja, o planejamento foi omissivo quanto a hipóteses plenamente executáveis.

No cotejo da previsão constante do DECRR, na LDO, com as informações apresentadas na prestação de contas, observou-se, no Demre, ausência de planejamento quanto à execução dos benefícios fiscais referentes ao parágrafo único do art. 177 da LCM 27/2009, referente à cota única para TCRS, e ao art. 302 da LCM 27/2009, sobre isenções de Taxas de Poder de Polícia.

O DECRR também não fez qualquer referência à possibilidade de aprovação de projetos de leis a serem instituídos no exercício de 2021 (LCM 97/2021 e LCM 101/2021), o que já aponta para a falta da conformidade exigida pelo *caput* do art. 14 da LRF. Tampouco há respeito ao art. 30 da LDO municipal, a qual exige que o projeto de renúncia seja acompanhado da estimativa do impacto orçamentário-financeiro para o exercício em que se iniciar sua vigência bem como nos dois subsequentes.

Confrontando-se o planejamento das renúncias na LDO com os valores executados para cada benefício fiscal do exercício 2021 declarados no Demre, o valor

efetivamente renunciado (R\$ 8.573.551,73) é inferior ao planejado pelo município (R\$ 17.558.494,53). Cabe salientar, contudo, que há previsões de renúncias na LDO que tiveram valores inferiores ao montante executado e que contradizem os valores absolutos, até porque, no montante total de previsão de renúncia, foram considerados dados referentes a leis anteriores que concedem anistia, que, pela prestação de contas, não entraram no montante avaliado para fins de renúncia total durante o exercício de 2021. Isso também ocorreu em outras duas previsões de renúncia: na de ISSQN, orçada em R\$ 74.058,00 na LDO, mas com volume executado de R\$ 4.774.396,00, e na previsão do ITBI, de R\$ 616.178,25, mas deixando de arrecadar R\$ 1.044.480,58. Com isso, nota-se que há divergências importantes entre previsto e executado, as quais traduzem erro no planejamento fiscal.

A falha no planejamento em combinação com as renúncias praticadas em Cariacica transparece melhor a falha no planejamento fiscal quando se compara a soma dos montantes executados (R\$ R\$ 8.573.551,73) com os valores planejados para tais renúncias (R\$ 4.996.063,27). O *superavit* de R\$ 3.577.488,46 no que foi efetivamente executado refere-se a previsões de valores não demonstrados ou não renunciados.

Conforme a análise, cabe destacar, ainda, que o DECRR não atendeu ao modelo do MDF. Primeiro, porque não houve detalhamento das modalidades de incentivo fiscal, constando descrição superficial do gênero do benefício fiscal em vez da espécie – por exemplo, alguma das que são definidas no rol exemplificativo do §1º do art. 14 da LRF. A não descrição da espécie dificulta a transparência dos benefícios daqueles que tentarem interpretar a tabela da LDO. Além disso, no campo compensação, foi indicada a medida referente à LOA de 2020, em vez da de 2021.

A análise também constatou falta do DRER, exigido pelo art. 165, §6º da CF 1988, de modo que não se pode afirmar que houve planejamento regular durante a elaboração e aprovação da LOA (LM 6.117/2020) para o exercício 2021 do município de Cariacica, pois não há indicação de que nela foram considerados os valores previstos na LDO. Há, portanto, falha no planejamento fiscal do município de Cariacica, pela não observação, na aprovação do orçamento, da fixação da receita e da possibilidade da renúncia de receita, especialmente, que podem causar desequilíbrio entre o planejado e o arrecadado.

No caso das LCM's 97/2021 e 101/2021, além da autorização e compatibilidade com a LDO, o planejamento fiscal exige, em função do *caput* do art. 14 da LRF e do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016), a apresentação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro para a proposição do projeto de lei. Além disso, tão somente em razão dos incisos do art. 14 da LRF, é demandada a indicação de medidas de compensação necessárias. Contudo, quando se analisa o arquivo LCare da prestação de contas anual do município de Cariacica ao TCE-ES, pela não aplicação das regras referentes ao art. 14 da LRF, o gestor municipal sustenta, com base na justificativa de presunção ficta, que não há perdas para o município, tampouco necessidade de justificativas, pelo entendimento de que os projetos não causam impacto nas receitas municipais; pelo contrário, iriam, sem qualquer estudo, proporcionar aumento da arrecadação.

A não apresentação do impacto orçamentário-financeiro acarreta inconstitucionalidade formal das LCM 97/2021 e LCM 101/2021, haja vista a exigência do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016). Ademais, a administração erra ao apontar a existência de custo zero e por não diferenciar, conforme preconiza W. Oliveira (2015), a estimativa do impacto orçamentário em relação à interferência na própria arrecadação. A estimativa é indisponível e precisa ser planejada e transparente, para que haja debate efetivo sobre o custo do programa. Isso porque a renúncia recai, também, sobre a receita potencial, restando a possibilidade de se demonstrar que não há impacto sobre as finanças, em razão de o valor renunciado ser considerado na elaboração da estimativa da arrecadação no orçamento, conforme ensina Correia Neto (2016).

Outro município situado no nível moderado de conformação quanto ao planejamento fiscal da renúncia é **Colatina**, onde foram identificadas oito hipóteses de benefícios fiscais capazes de produzir renúncia de receita (Quadro 8).

Quadro 8: Benefícios fiscais em Colatina (2021)

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	LCM 12/1994	Código Tributário	33	Isenção	IPTU
2.			42	Desconto - cota única	IPTU e Taxa de Serviço
3.	6.581/2019	Incentivos Econômicos	2º, I	Isenção	IPTU
4.			2º, IV	Isenção	Taxas
5.			2º, VI	Isenção	ITBI
6.			2º, VII	Redução de alíquota	ISSQN
7.			2º, VIII	Isenção	ISSQN
8.	LCM 96/2018	Lei de Taxas	8º	Isenção	Taxas
9.	LCM 119/2021	Refis	1º	Anistia	Multa e juros

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

Avaliando-se o planejamento constante do Anexo de Metas Fiscais – DECRR na LDO (LM 6.713/2020), nota-se que há três previsões: duas relacionadas à isenção de IPTU (fundamentadas na LCM 12/1994 e na LM 6.581/2019) e uma relativa à isenção de ITBI (LM 6.581/2019). Contudo, o município de Colatina não planejou renúncias referentes à execução da LCM 96/2018, pois, conforme o arquivo Demre da prestação de contas ao TCE-ES, houve execução de benefícios sem que impacto orçamentário tenha sido estabelecido previamente. Também não havia previsão referente à renúncia das taxas (art. 42 da LCM 12/1994), cuja execução pode ser presumida, já que seu pagamento ocorre concomitante ao do IPTU.

Considera-se, também, que houve falha no planejamento da previsão referente ao IPTU (LCM 12/1994). Há sete hipóteses no art. 33 e duas hipóteses no art. 42 da lei mencionada, as quais são planejadas em conjunto, em uma única menção. A não individualização dos casos impediu um planejamento apurado para cada espécie pretendida pelo legislador. Notou-se, ainda, ausência de previsões referentes à execução de renúncias sobre a Cosip. Ainda que não haja previsão legal para o benefício, a falta de arrecadação sobre tais valores deve ser prevista pela Administração Pública, a fim de se evitar a ocorrência de desequilíbrio fiscal.

Analisando-se a LDO, não ficaram demonstrados os critérios ou métodos adotados pelo município para a fixação dos valores de renúncia, o que demonstra falta de planejamento quanto à expectativa dos valores que deixariam de ingressar nos cofres públicos. Conjugando-se as previsões de renúncia da LDO e o montante executado

em cada programa de incentivo fiscal informado na prestação de contas (Demre) do município de Colatina, observou-se que o montante global executado (R\$ 1.503.943,15) foi superior à previsão do total de renúncias estabelecida na LDO (R\$ 26.600,00). O erro no valor do planejamento ocorreu para todas as previsões, destacando-se a renúncia referente à execução do IPTU (LM 6.581/2019), prevista em R\$ 4.000,00, mas executada no montante de R\$ 180.140,34. Além disso, havia casos que nem sequer tiveram previsão na LDO, conforme declarado na prestação de contas, fatos que expõem falhas importantes no planejamento das renúncias.

Constatou-se, também, que o DECRR da LDO de Colatina não atendeu aos requisitos e exigências estabelecidos no MDF. O preenchimento da tabela peca por nominar a coluna “Tributo” como “Receitas correntes”. Ainda, não indica os beneficiários de cada programa e indica medidas de compensação aparente, conforme será mais bem avaliado sob aspecto do equilíbrio fiscal (tópico 4.3).

Destaca-se que não havia qualquer menção à previsão de novas renúncias de receitas na LDO, tampouco fixação de estimativas, o que configura falha no planejamento, em face da aprovação da LCM 119/2021, contrariando o *caput* do art. 14 da LRF no que diz respeito à compatibilidade da nova lei com a LDO.

No que tange à apresentação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro e da indicação de medida de compensação para a referida lei, observou-se que o planejamento foi adequado.

Por fim, a análise do planejamento fiscal das renúncias de receita na LOA (LM 6.754/2020) foi prejudicada pela ausência do DRER, exigido pelo art. 165, §6º da CF 1988. Essa ausência revela falha no planejamento fiscal do município, por este não observar, na aprovação do orçamento, a fixação da receita e a possibilidade das renúncias, sobretudo, o que pode causar desequilíbrio entre o planejado e o arrecadado.

O Quadro 9 lista as hipóteses de renúncia de receita passíveis para o exercício de 2021 no município de **Guarapari**.

Quadro 9: Benefícios fiscais em Guarapari (2021)

continua

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	LC 08/2007	Código Tributário	92	Anistia	Multas tributárias
2.			198, §1º	Desconto - cota única	IPTU
3.	LC 08/2008	Código Tributário	199	Isenção	IPTU
4.	LC 08/2009	Código Tributário	223	Isenção	ITBI
5.	LC 08/2010	Código Tributário	252	Isenção	ISSQN
6.	LC 08/2011	Código Tributário	297	Isenção	Contribuição de Melhoria
7.	LC 08/2012	Código Tributário	323, parágrafo único	Isenção	Taxa de Funcionamento
8.	LC 08/2013	Código Tributário	344	Isenção	Taxa de Licença
9.	LC 08/2014	Código Tributário	348	Isenção	Taxa de Expediente
10.	LC 08/2015	Código Tributário	354, §3º e 4º	Desconto - cota única	Taxa Coleta de Lixo
11.	LC 08/2016	Código Tributário	363, §8º e 9º	Desconto - cota única	Cosip
12.	LC 08/2017	Código Tributário	363-A	Isenção	Cosip
13.	2.759/2007	Incentivo Energia Renovável	1º	Isenção	IPTU
14.	2.370/2004	Consumo Baixa Renda	2º	Isenção	Cosip
15.	2.353/2003	Templos Religiosos	1º	Isenção	Cosip
16.	2.247/2002	Atrair faculdades	1º, §1º	Isenção	IPTU e taxas
17.	2.179/2001	Programa habitacional	1º, §1º, a	Isenção	ITBI
18.			1º, §1º, b		ISSQN
19.			1º, §1º, c		IPTU
20.	1.770/1998	Ambulantes aposentados	1º	Isenção	Taxas
21.	1.444/1994	Centro Comunitário	1º	Isenção	IPTU
22.	1.353/1992	Inativos e pensionistas	1º	Isenção	IPTU
23.	4.524/2021	Refis	1º	Anistia	Multas e Juros
24.	LC 128/2021	Desenvolvimentos atividades econômicas e turísticas	8º, I	Redução no valor e na alíquota	IPTU ISSQN Tata de Fiscalização Taxa de Aprovação de Projeto Taxa de Certidão Detalhada Taxa de Habite-se Taxa de Licença para Localização
25.			8º		IPTU ISSQN

conclusão

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
					Tata de Fiscalização Taxa de Aprovação de Projeto Taxa de Certidão Detalhada Taxa de Habite-se Taxa de Licença para Localização

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

No DECRR do Anexo de Metas da LDO (LM 4.455/2020), observou-se o planejamento referente à renúncia de receita para três hipóteses de anistia/isenção no IPTU, duas hipóteses de anistia/isenção de ISSQN (Multa e Dívida) e duas hipóteses de anistia/isenção de Taxas pela Prestação de Serviços (Principal e Dívida Ativa). O referido demonstrativo, no entanto, não atendeu ao modelo proposto pelo MDF, pelo fato de que, tal como preenchido, não permite saber a que benefícios o planejamento se refere. Logo, trata-se de um planejamento genérico. Na leitura referente à previsão de ISSQN e Taxas pela Prestação de Serviço também não fica explícita a intenção do planejamento elaborado no DECRR. Entende-se, também, que se trata de não atendimento ao modelo do MDF, já que não há qualquer identificação do normativo municipal, tampouco a exposição da pretensão futura ao se criar uma nova figura de incentivo fiscal.

Dado que o planejamento na LDO foi genérico para as espécies tributárias, para compará-lo com a prestação de contas, procedeu-se à soma dos valores planejados sem diferenciação do tipo de benefício. Esse procedimento também foi aplicado aos valores executados no Demre. Com base na comparação das duas somas, concluiu-se que, dentre as espécies tributárias passíveis de concessão de benefícios fiscais em Guarapari, houve planejamento para IPTU, ISSQN e Taxas pela Prestação de Serviços. Por outro lado, omitiu-se, na LDO, o planejamento da renúncia dos benefícios referentes à anistia de multas, isenções de ITBI, de Contribuição de Melhoria e de Taxas de Funcionamento, de Licença e de Expediente, assim como da Cosip. Também não havia indicação de hipóteses de desconto para pagamento em cota única do IPTU, Taxa de Coleta de Resíduos e Cosip.

Dentre as omissões mencionadas, destaca-se, em especial, a que se refere à Cosip e que está baseada no art. 363, §8º e §9º da LCM 8/2016, hipótese de desconto para pagamento cota única, geralmente cobrada em conjunto com o IPTU e com a Taxa de Coleta de Resíduos Sólidos (também considerada prestação de serviço) para imóveis não edificados. A falta de previsão de renúncia para as três hipóteses de desconto pelo pagamento de cota única, por si só, revela incongruência no planejamento, confirmada quando se verificou o arquivo Demre, no qual foi possível aferir que houve concessão de desconto para pagamento da contribuição em cota única.

A avaliação do arquivo Demre mostrou, ainda, que o planejamento elaborado no Demonstrativo da LDO foi omissivo, pois deixou de prever a concessão de benefícios referentes à anistia de multas, Desconto na Taxa de Averbação, remissão de multa do Procon, Desconto por multa de Infração, Desconto para Multas do Procon, remissão de ISSQN e de Multa por Infração, Isenção de Multas do Procon e hipóteses de anistia.

Em atendimento ao *caput* do art. 14 da LRF e para fins de planejamento, esperava-se que, em seu demonstrativo, a LDO apresentasse indicação de projetos de lei sobre renúncia de receitas que o município de Guarapari pretendia aprovar. Destaca-se que a LM 4.524/2021 promoveu alteração no DECRR do Anexo de Metas da LDO, todavia, não houve planejamento referente às renúncias constituídas por meio das LCM's 128/2021 e 119/2021, violando o planejamento exigido pela responsabilidade fiscal.

Por fim, comparou-se o valor global planejado na LDO de Guarapari para renúncia de receita (R\$ 7.783.050,00) com o volume de benefícios concedidos (R\$ 8.748.580,37), indicado na declaração apresentada na prestação de contas, o que indica falha nas exigências de responsabilidade fiscal da renúncia de receita, podendo afetar o equilíbrio fiscal do município.

Em adição, também não ficou demonstrado o planejamento regular durante a elaboração e aprovação da LOA (LM 4.513/2021) para o exercício 2021 do município de Guarapari, pois não há indicação de que os valores previstos na LDO foram considerados na lei orçamentária, ante a falta do DRER, exigido pelo art. 165, §6º da

CF 1988. Há, portanto, falha no planejamento fiscal do município, pelo fato de que, na aprovação do orçamento, não foram observadas, especialmente, a fixação da receita e a possibilidade da renúncia de receita. Em consequência pode haver desequilíbrio entre o planejado e o arrecadado pelo município.

Avaliando, por fim, o planejamento necessário para a aprovação de novos projetos no exercício de 2021 (LC 4.524/2021, LCM's 119/2021 e 128/2021), verificou-se, além da não compatibilidade com a LDO, a ausência de elaboração e indicação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro para todas as propostas mencionadas. Tal fato viola o *caput* do art. 14 da LRF (BRASIL, 2000) e o art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016), caracterizando, além de uma falha no planejamento fiscal, um vício formal de inconstitucionalidade em cada proposição.

A partir da legislação municipal de **Marataízes**, por sua vez, o universo de controle da renúncia de receita foi realizado em função dos benefícios fiscais do Quadro 10.

Quadro 10: Benefícios fiscais em Marataízes (2021)

Item	Lei municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	279/2000	Código Tributário	189	Isenção	IPTU
2.			220, §8º	Desconto - cota única	IPTU
3.			236, parágrafo único	Redução de alíquota	ITBI
4.			284	Isenção	ISSQN
5.			275, I, b	Desconto - cota única	ISSQN
6.			327	Isenção	Taxa de Licença
7.	211/1998	Licença Temporada De Verão	4º, parágrafo único	Isenção	Taxa de Licença - Verão
8.	729/2003	Benefícios idosos e deficientes físicos	1º	Remissão	IPTU
9.			1º	Isenção	IPTU
10.	832/2005	Guarda, tutela e adoção de menor	1º	Isenção	IPTU
11.			1º		ISSQN
12.	412/2011	Renda inferior a 2 salários	1º	Isenção	IPTU
13.			1º		Taxa de coleta
14.	1.529/2012	Minha Casa Minha Vida	1º, II	Isenção	IPTU
15.			1º, III		ISSQN
16.			1º, I		ITBI
17.	1.646/2013	Portador de doenças graves	1º	Isenção	IPTU
18.	2.201/2021	Refis	4º	Anistia	Multas e Juros
19.	2.100/2019	Refis	4º	Anistia	Multas e Juros

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

No DECRR da LDO (LM 2.151/2020), observou-se que, de 19 itens, foi planejada renúncia apenas para 14 (itens 1-3, 6-10, 12, 14 e 16-19). Cabe destacar, ainda que, no que se refere à LM 2.201/2021, houve planejamento adequado na LDO, com atendimento à exigência da responsabilidade pela antecipação orçamentária da intenção do gestor para o próximo exercício, de forma a garantir a adequação durante a preparação, votação e aprovação da LOA (LM 2.185/2020).

Por outro lado, nos itens 4, 5, 11 e 15, observou-se total omissão quanto ao planejamento dos benefícios sobre o ISSQN. Também não houve planejamento referente ao item 13 (isenção de Taxa de Coleta de Resíduos Sólidos), situação que, por ser decorrente da LM 412/2001, representa incongruência, haja vista que a norma também se refere ao benefício de isenção do IPTU, fazendo crer que o contribuinte que preencher o requisito tem direito tanto ao incentivo no IPTU, quanto na taxa.

Confrontando-se o planejamento consolidado no DECRR com o arquivo Demre, observou-se a execução de programas que não foram planejados, como a concessão referente ao item 13, além das hipóteses decorrentes da concessão de descontos para Taxas e Cosip e isenção de taxa (fundamentadas, respectivamente, no art. 220, §8º e no art. 189 da LM 279/2001).

Ao se comparar o que foi planejado na LDO com o montante declarado e informado no arquivo Demre, notou-se que o montante global da execução (R\$ 1.917.053,88) foi inferior à previsão de total de renúncias estabelecida na LDO (R\$ 2.441.372,00). Entretanto, a avaliação individual das previsões da LDO e dos respectivos valores de fato executados mostra que o planejamento foi inadequado para os benefícios previstos na LM 412/2011 e nas Leis de Refis (LM's 2.100/2019 e 2.201/2021), já que o montante renunciado foi superior ao planejado, o que indica a necessidade de adequação dos estudos adotados para realizar a previsão de renúncia declarada na LDO.

Insta salientar que o DECRR faz previsão de incentivos de taxas em favor de microempresários individuais. Porém, na análise, essa hipótese não foi considerada como incentivo, pelo entendimento de que existe uma disposição de não incidência

de fato gerador decorrente da LC 123/2006, o que torna a legislação municipal inepta para regular a hipótese de benefício. Além disso, constatou-se falha de planejamento na LDO quanto à adequação das informações dispostas no DECRR e ao atendimento do modelo exigido pelo MDF. Isso porque a previsão de renúncias foi feita tendo como referência exercícios passados, quando deveria planejar o exercício de referência da lei e os dois seguintes. Em adição, as medidas de compensação apontadas são aparentes, o que, por si só, pode dar margem a desequilíbrios orçamentários.

Soma-se às falhas listadas a não demonstração de regular planejamento durante a elaboração e aprovação da LOA (LM 2.185/2020) para o exercício 2021 do município de Marataízes, pela não indicação de que nela foram considerados os valores previstos na LDO, já que o DRER, exigido pelo art. 165, §6º da CF 1988, estava ausente. O município, portanto, apresenta falhas no planejamento fiscal, pela não observância, na aprovação do orçamento, especialmente da fixação da receita e da possibilidade de renúncia de receita, o que pode causar desequilíbrio entre o planejado e o arrecadado.

Retomando a indicação da LM 2.201/2021, o planejamento fiscal, além da autorização e compatibilidade com a LDO, em função do *caput* do art. 14 da LRF e do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016), exige a apresentação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, demandando ainda, em razão dos incisos do art. 14 da LRF, a indicação de medidas de compensação. Contudo, ao analisar a disposição do arquivo Lcare, o município sustenta que não deveria aplicar as regras referentes ao art. 14 da LRF, por entender que a proposta de Refis não configura renúncia de receita tributária. Tal fato, conforme Abraham (2017), não procede, tendo em vista que o programa de refinanciamento de dívida configura-se como renúncia de receita na modalidade anistia, a partir da concessão de descontos sobre as multas e os juros. Em razão disso, verificou-se que, pelo não atendimento aos dispositivos mencionados, não há o regular planejamento relativo à LM 2.201/2021, tornando-a inconstitucional.

No levantamento da legislação do município de **Viana** quanto à renúncia de receitas, foram identificados os benefícios fiscais dispostos no Quadro 11.

Quadro 11: Benefícios fiscais em Viana (2021)

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	1.629/2002	Código Tributário	131	Desconto cota única	IPTU
2.			136	Isenção	IPTU
3.			233, parágrafo único	Isenção	Taxa de Publicidade
4.			243	Isenção	COSIP
5.			244	Isenção	COSIP
6.	2.664/2014	Incentivo doenças graves	1º	Isenção	IPTU
7.	2.234/2009	Viana Minha Casa	1º, I	Redução de alíquota	ISSQN
8.			1º, II	Isenção	ITBI
9.			1º, III	Isenção	Taxa de Projeto
10.			1º, IV	Redução	Taxas
11.			2º, I, a	Isenção	ITBI
12.			2º, I, b	Isenção	IPTU
13.			2º, II, a	Redução	ITBI
14.			2º, II, b	Isenção	IPTU
15.	2.238/2009	Desenvolvimento Econômico	2º, I	Isenção/desconto	Taxa de projetos
16.			2º, II	Isenção/desconto	Taxa de Licença
17.			2º, III	Isenção/desconto	Taxa de Vigilância Sanitária
18.			2º, IV	Isenção/desconto	IPTU
19.			2º, II	Desconto	ITBI
20.			2º, III	Isenção e Redução de alíquota	ISSQN
21.	3.146/2021	Minimizar Crise	1º	Isenção	IPTU e Taxa de Localização

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

Avaliando-se o planejamento das renúncias a partir do DECRR da LDO de Viana para 2021 (LM 3.119/2020), constatou-se a previsão de renúncias referentes ao IPTU a partir da LM 2.774/2015, que alterou a previsão no art. 136 da LM 1.629/2002 quanto a benefício vinculado ao imposto, assim como no IPTU e no ITBI (LM 2.238/2009). Em face disso, aferiu-se que o planejamento no DECRR deixou de prever a concessão de outros benefícios presentes no Quadro 11. Tal fato pode ser observado quando se compara o DECRR com o Demre, do qual consta a execução do desconto para pagamento em cota única do IPTU (art. 131 da LM 1.629/2002), isenção de taxa e IPTU (art. 2º da LM 2.238/2009).

Além disso, verificou-se que o DECRR não atendeu ao modelo do MDF, por não apresentar a coluna “Setores/programas/beneficiário”. Houve a inclusão do exercício de 2020 para a previsão da estimativa do impacto, mesmo que esse exercício fosse anterior à previsão da LDO para 2021. Além disso, na coluna “Tributo”, acumulou na mesma linha as hipóteses de IPTU e ITBI, quando deveria especificá-las em linhas distintas e apresentou medidas de compensação aparentes. Ainda, indicou a expressão genérica “incentivo final” na coluna “Modalidade”, a qual deveria ter sido preenchida com alguma das espécies de benefícios definidas no rol exemplificativo do §1º do art. 14 da LRF. A não descrição da espécie dificulta a transparência dos benefícios daqueles que tentarem interpretar a tabela da LDO, assim como se constitui em falha no planejamento da renúncia de receita.

O DECRR também não fez qualquer referência à possibilidade de aprovação de projetos de leis a serem instituídos no exercício de 2021 (LM 3.146/2021), o que aponta para a falta da conformidade exigida pelo *caput* do art. 14 da LRF. Contudo, a proposição da nova lei de benefício fiscal sem a observação de tal dispositivo da LRF foi justificada pelo município com base na autorização concedida pelo STF na decisão liminar proferida na ADI 6.357 (STF, 2022b), que restringiu a exigência de responsabilidade fiscal na renúncia de receita para minimizar os danos decorrentes da pandemia.

Confrontando-se o planejamento das renúncias na LDO com os valores executados para cada benefício fiscal do exercício 2021 declarados no Demre, notou-se que o valor efetivamente renunciado (R\$ 1.698.328,04) foi superior ao planejado pelo município (R\$ 357.024,18). O erro no valor do planejamento ocorreu especialmente em razão da execução da renúncia do IPTU (LM 2.238/2009), previsto em R\$ 47.943,11, mas renunciado no montante de R\$ 806.367,19. Além disso, houve casos para os quais nem sequer foi feita previsão na LDO, conforme declarado na prestação de contas, fatos que expõem falhas importantes no planejamento nas renúncias.

A análise também constatou falta do DRER, exigido pelo art. 165, §6º da CF 1988, de modo que não se pode afirmar que houve planejamento regular durante a elaboração e aprovação da LOA para o exercício 2021 do município de Viana (LM 3.131/2020), pois não há indicação de que os valores previstos na LDO foram considerados na lei

orçamentária. Há, portanto, falha no planejamento fiscal do município de Viana, pela não observação, na aprovação do orçamento, da fixação da receita e da possibilidade da renúncia de receita, especialmente, que podem causar desequilíbrio entre o planejado e o arrecadado.

Pesquisa sobre a legislação municipal de **Anchieta** constatou aos benefícios fiscais listados no Quadro 12.

Quadro 12: Benefícios fiscais em Anchieta (2021)

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	LC 123/2002	Código Tributário	86	Isenção	IPTU
2.			104, parágrafo único	Desconto - Cota única	IPTU e Taxa de Limpeza
3.			121	Isenção	ITBI
4.			166, parágrafo único	Desconto	Taxa Licença Ambulante
5.			214	Isenção	Taxa Licença Comércio
6.			215	Isenção	COSIP
7.	LC 04/2003	Lei ISSQN	68	Isenção	ISSQN
8.	884/2013	Idoso Baixa Renda	1º	Isenção	IPTU
9.	LC 71/2019	Programa Habitar Legal	26	Isenção	ITBI
10.			26-A		IPTU
11.	LC 106/2021	Incentivo Industrial	6º, I	Redução	ITBI
12.			6º, II	Redução	IPTU
13.			6º, III	Redução	IPTU
14.			6º, VI	Redução	Taxa de Licença
15.			6º, VII	Isenção	Taxa de Expediente
16.			6º, VIII	Isenção	Taxa de Licença Obras
17.			7º	Redução	ISSQN

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

Tendo esses normativos como base, destaca-se que, para fins de planejamento na LDO, a única indicação de previsão identificada no DECRR se refere ao desconto para pagamento em cota única do IPTU (art. 104, parágrafo único, LCM 123/2002). Isso, todavia, sublinha outra falha de planejamento: como esse pagamento é feito em conjunto com o da taxa de limpeza (estabelecida pelo mesmo dispositivo), a renúncia relativa à previsão de desconto para o pagamento desta em cota única também deveria ter sido planejada, o que não ocorreu. Tal falha se repetiu no planejamento da LOA, na elaboração do DRER, exigido pelo art. 165, §6º da CF 1988, o qual reproduziu o planejamento do DECRR.

Do DECRR deveria constar, também, o planejamento referente à indicação de estimativa de renúncia em novos programas para o exercício de 2021, como acabou ocorrendo com a aprovação das LCM's 106/2021 e 107/2021, sendo que esta incluiu o art. 26-A da LCM 71/2019. Contudo, ao não prever, na LDO, a intenção de aprovar novos benefícios, não há como se garantir que o planejamento vai se refletir na LOA, o que se constitui em falha.

A avaliação do Demre encontrou limitação para aferir os benefícios efetivamente concedidos, porquanto não houve a regular apresentação dos dados exigidos pelo TCE-ES. O gestor municipal não prestou contas regularmente sobre a renúncia de receita, indicando tão somente um quadro de contribuintes, sem confirmação da espécie de benefício com base na legislação. Tampouco atendeu aos parâmetros normais do arquivo exigido pela Corte de Contas.

Assim, era esperado que a LDO contivesse o planejamento de todas as hipóteses de incentivos fiscais previstos na legislação municipal (Quadro 11), pois a natureza dos respectivos benefícios (isenções de IPTU, taxas, Cosip e ISSQN) permite presunção de execução durante o exercício financeiro, sendo notória a existência de contribuintes que se adequem às condições exigidas nas normas. Porém, a falta de previsibilidade da renúncia expõe planejamento inadequado no município de Anchieta.

Na sequência, a comparação entre o montante planejado na LDO e o montante declarado e informado no Demre ficou prejudicada, pois o município não conseguiu apresentar a prestação de contas referente a todos os benefícios executados durante o exercício de 2021. Com isso, não é conclusivo afirmar que houve execução maior ou menor que a planejada, já que não há informações suficientes para tanto. Além disso, observou-se que o planejamento esboçado pelo município no DECRR não atendeu a exigência do MDF, ao não identificar a modalidade do benefício (desconto para pagamento da cota única) e pela indicação de medida de compensação incompatível com o anseio de responsabilidade fiscal.

Por fim, na análise do planejamento necessário à aprovação de novos projetos no curso do exercício, tendo-se como referência as LCM's 106/2021 e 107/2021, notou-se, no arquivo LCare, a falta de compatibilidade com a LDO e da estimativa do impacto

orçamentário-financeiro, no exercício em que se iniciar o benefício e nos dois seguintes, por força do *caput* do art. 14 da LRF e do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016). Também não havia a indicação de planejamento para a manutenção da neutralidade orçamentária (exigência dos incisos do art. 14 da LRF).

Observou-se que a proposta contida na LCM 106/2021, apresentada pelos membros do Poder Legislativo de Anchieta, apresentou estimativa do impacto orçamentário-financeiro referente ao IPTU, conforme determinam as normas sobre renúncia de receita. Contudo, a previsão legislativa não se restringiu ao IPTU, abrangendo, também, hipóteses de ITBI, ISSQN e taxas, que não tiveram a estimativa apresentada pelos proponentes. Ainda que alegada a possibilidade de aplicação da regra de afastamento do art. 14 da LRF, a partir das disposições da LC 173/2020, não pode se falar do afastamento da exigência decorrente do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016), o que configura uma inconstitucionalidade (BRASIL, 2020).

A LCM 107/2021 também decorreu de proposta de membros do Poder Legislativo Municipal, incluindo nova modalidade de benefício na LCM 71/2019. Na mensagem de seu encaminhamento, os propositores sustentaram a não configuração de renúncia de receita a partir de sua aprovação, por entenderem que a execução da lei estaria restrita à concessão em favor de imóveis não cadastrados, o que não geraria receita até suposta regularização fundiária pretendida. Ocorre que tal afirmativa diverge do entendimento de W. Oliveira (2015), que também considera como gasto tributário a perda de receita potencial. Com isso, o projeto tramitou e foi aprovado sem indicação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, o que viola o *caput* do art. 14 da LRF e do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016), configurando, por isso, um vício de inconstitucionalidade.

Da mesma forma, **não houve** qualquer demonstração de planejamento sobre a manutenção do equilíbrio orçamentário-financeiro, haja vista a falta de comprovação sobre medidas de compensação, já que **não houve** qualquer indicação de renúncia na elaboração da lei orçamentária, o que afasta a possibilidade de que a renúncia tenha sido considerada em tal ocasião, tanto para a LCM 106/2021 quanto para a LCM 107/2021.

Sumarizando, no grupo de municípios de planejamento moderado (Cariacica, Colatina, Guarapari, Marataízes, Viana e Anchieta), situam-se os entes que exerceram algum esforço para apresentar o planejamento do DECRR, disponibilizando-o com algumas informações referentes às renúncias pretendidas. Em geral, esses municípios não apresentaram planejamento prévio para concessão ou ampliação de benefício tributário, já que, em sua maioria, as regras necessárias não foram cumpridas.

4.1.3 Municípios com planejamento fiscal insuficiente

Conforme o Quadro 2, foram classificados com nível de planejamento fiscal insuficiente os municípios de Linhares, Aracruz, Itapemirim, Presidente Kennedy e São Mateus. Procedeu-se à análise detalhada do planejamento individual de cada um deles, exposta a seguir.

No levantamento da legislação de **Linhares**, foram observadas as hipóteses de benefícios fiscais constantes do Quadro 13.

Quadro 13: Benefícios fiscais em Linhares (2021)

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	2.662/2006	Código Tributário	99	Desconto cota única	IPTU
2.			104	Isenção	IPTU
3.			211	Isenção	Taxas
4.			230	Isenção	Contribuição de Melhoria
5.	2.887/2009	Incentivo Social	1º	Isenção	IPTU
6.	LC 10/2011	Lei Geral ISSQN	69	Isenção	ISSQN
7.	2.866/2009	Fomento empresarial	4º, I	Redução de Alíquota	ISSQN
8.			4º, II	Redução	IPTU
9.			4º, III	Redução	ITBI
10.	3.972/2021	Refis	1º e Anexos	Anistia	Multa e Juros

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

O primeiro ponto a ser considerado em Linhares é que, apesar da publicação do DECRR na LDO (LM 3.932/2020), não havia qualquer planejamento acerca de valores a serem renunciados no município para o exercício financeiro correspondente, o que leva ao entendimento de que a elaboração da LOA não considerou que determinados

valores não seriam arrecadados. Logo, o demonstrativo não atende às exigências do MDF, o que prejudica a transparência no planejamento exigida pelas normas de responsabilidade fiscal para qualquer ato da Administração Pública.

Da mesma forma, com a aprovação da LM 3.972/2021, esperava-se que o planejamento prévio fosse realizado, incluindo a respectiva previsão da estimativa do impacto orçamentário do projeto no DECRR. Afere-se, contudo, que não houve planejamento prévio do respectivo programa, em razão da falta de dados do demonstrativo. A partir do arquivo LCare, nota-se, em relação à mesma lei, que não houve planejamento adequado para atender ao art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016) e ao art. 14 da LRF, haja vista a falta da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, da demonstração de compatibilidade da proposta com a LDO e da indicação de que a renúncia não afetaria as metas de arrecadação para o exercício ou que seria compensada. Esses fatores, além de uma falha de constitucionalidade formal da norma, expõem risco à manutenção do equilíbrio fiscal no município de Linhares.

A falta do planejamento fiscal sobre as renúncias de receitas ficou ainda mais evidente ao se analisar o arquivo Demre. A execução durante o exercício de 2021 totalizou R\$ 10.864.757,37, montante que, por não constar da previsão da LDO, deixou de ser considerado na elaboração da LOA (LM 3.953/2020).

Além disso, a expectativa era de que fosse feita a previsão de renúncia das hipóteses de concessão continuada previstas no Código Tributário Municipal e que fosse demonstrada a intenção de aprovação do programa de anistia, tanto em função do atendimento ao *caput* do art. 14 da LRF quanto pela necessidade de os valores estimados serem efetivamente considerados na elaboração da LOA. Contudo, a lei orçamentária não apresentou regular planejamento da renúncia de receita exigido pelo art. 165, §6º da CF 1988, o qual se concretiza no DRER, o que denota descon sideração da renúncia na elaboração do orçamento.

No exercício de 2021, Linhares possuía dez benefícios fiscais instituídos na legislação municipal, dentre os quais, a partir da análise do Demre, observa-se que seis foram de fato executados (a hipótese do Refis – LM 3.972/2021; LM 2.887/2009; LM 2.886/2009 – IPTU, ITBI e ISSQN; LM 2.662/2006).

A natureza de alguns benefícios fiscais instituídos pelo município leva a concluir que seu regular planejamento deveria ter ocorrido. É o caso dos que foram previstos na LM 2.866/2009 (programa de desenvolvimento econômico, a partir da atração de empreendimentos), LM 2.662/2009 (previsão de isenção de IPTU no Código Tributário Municipal) e LM 2.887/2009 (isenção de IPTU para contribuintes que recebam até um salário-mínimo e possuam um único imóvel). Além de tais programas serem executados com frequência, a qualquer momento podem surgir novos interessados que preencham os requisitos. Assim, para incentivos fiscais que perduram por diversos exercícios, não houve qualquer planejamento fiscal.

No município de **Aracruz**, observou-se, quanto à renúncia de receita, os benefícios fiscais listados no Quadro 14.

Quadro 14: Benefícios fiscais em Aracruz (2021)

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	2.521/2002	Código Tributário	13	Isenção	ISSQN
2.			86	Isenção	IPTU
3.			87	Isenção	IPTU
4.			104, parágrafo único	Desconto cota única	IPTU e TCRS
5.			121	Isenção	ITBI
6.			214	Isenção	Taxas
7.			215	Isenção	Taxas
8.			236	Isenção	Contribuição de Melhoria
9.			314, §3º	Anistia	Multa
10.	3.228/2009	Aracruz, Minha Casa	1º, I	Isenção	ISSQN
11.			1º, II	Isenção	ITBI
12.			1º, III	Isenção	Taxas de Projeto
13.			1º, IV	Redução	Taxas
14.			2º, I, a	Isenção	ITBI
15.			2º, I, b	Isenção	IPTU
16.			2º, II, a	Isenção	ITBI
17.			2º, II, b	Isenção	IPTU
18.			2º, III, a	Redução	ITBI
19.	2, III, b	Isenção	IPTU		
20.	1.606/1993	Incentivo Idosos	1º	Isenção	IPTU
21.	3.712/2013	Incentivo para Regularização	1º	Isenção	ITBI
22.	4.369/2021	Incentivo para Deficientes	1º	Isenção	Taxa Concurso

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

A partir da avaliação do DECRR da LDO de Aracruz para o exercício de 2021 (LM 4.314/2020), verifica-se a falta de planejamento em razão da ausência de previsão de estimativas dos montantes que deixariam de ser arrecadados e ainda, da indicação dos respectivos reflexos na LOA (LM 4.347/2021). A declaração apresentada no Demre, por sua vez, informa que foram executadas cinco espécies de benefícios fiscais no município – dentre as quais hipóteses envolvendo valores decorrentes de ISSQN, IPTU, multa e juros da dívida ativa – sem qualquer planejamento fiscal necessário à condução da política fiscal municipal.

Ao contrário do que se esperava para fins de planejamento, não houve previsão da renúncia das hipóteses de concessão continuada previstas no Código Tributário Municipal, tampouco foi demonstrada a intenção de se aprovar o programa de anistia, necessário para atender ao *caput* do art. 14 da LRF. Da mesma forma, não foram estabelecidas diretrizes para a elaboração da LOA no sentido de garantir a neutralidade orçamentária.

Da mesma forma, observou-se a falta de planejamento no encaminhamento e aprovação da LM 4.369/2021, pelos seguintes aspectos: não havia qualquer avaliação de estimativa de impacto orçamentário-financeiro; faltou previsão, na LDO, para instituição do respectivo benefício, como também não houve preocupação quanto à manutenção da neutralidade orçamentária a partir da concessão.

A falta de planejamento da renúncia na LDO de Aracruz contribuiu para a falta de preenchimento do DRER da LOA. Por isso, não foi possível perceber indícios de que as renúncias foram consideradas na elaboração do orçamento relacionado às receitas próprias. Tal situação viola o art. 165, §6º da CF 1988 e traz riscos para o alcance das metas de arrecadação definidas. Esse risco se confirma quando analisada a prestação de contas do município, a qual indica que Aracruz deixou de arrecadar R\$ 1.177.160,96 em razão da renúncia de receita, sem que, todavia, houvesse qualquer planejamento para tanto ou indicação de pretensão quanto à manutenção do equilíbrio financeiro do município.

O levantamento acerca das hipóteses de renúncia de receita na legislação municipal de **Itapemirim** resultou nos benefícios fiscais listados no Quadro 15.

Quadro 15: Benefícios fiscais em Itapemirim (2021)

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	1.120/1990	Código Tributário	130	Desconto - cota única	IPTU e taxas
2.			131	Isenção	IPTU
3.			177	Isenção	ISSQN
4.			200	Isenção	ITBI
5.			234	Isenção	Taxa de Localização
6.			245	Isenção	Taxa de Publicidade
7.			254	Isenção	Taxa de Obras
8.			271	Isenção	TCRS
9.			298	Isenção	Taxa de Expediente
10.	LC 03/1991	Incentivo contribuinte baixa renda	1º	Isenção	IPTU
11.	3.245/2021	Incentivo para empreendimentos	2º, I	Isenção	IPTU
12.			2º, II	Redução de alíquota	ISSQN
13.			2º, III	Isenção	ITBI

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

A partir do DECRR da LDO de Itapemirim (LM 3.222/2021), observou-se a falta de planejamento sobre a renúncia de receita. Não houve indicação de previsão sobre qualquer benefício fiscal previsto na legislação municipal, tampouco de qualquer indicação de programa a ser implementado no exercício de 2021 pelo município. Logo, o demonstrativo não atendeu ao modelo disposto no MDF, pois, apesar das previsões legais e da execução de programas de renúncia de receita, deixou de apresentar as informações necessárias sobre o planejamento orçamentário **elaborado** para direcionar a **elaboração** da LOA. A LDO, portanto, violou a exigência da responsabilidade fiscal, sendo este um caso de total omissão sobre a previsão e planejamento da renúncia de receita municipal.

Da mesma forma, na análise da LOA (LM 3.226/2021), não se constatou a existência do DRER, o que configura, também, fragilidade no planejamento orçamentário e, conseqüentemente, pode se refletir em *deficit* de receita. Diante disso, ficou prejudicada a análise que coteja os dados planejados na peça orçamentária com os valores efetivamente renunciados e declarados no Demre da prestação de Contas. A análise deste arquivo mostrou que, no exercício de 2021, a execução de benefícios

referentes a Cosip, IPTU, ISSQN, multas e juros da dívida ativa e Taxas totalizou R\$ 504.359,85, o que reforça o erro de planejamento orçamentário.

Cabe destacar que, em relação à LM 3.245/2021, relacionada a incentivos para empreendimentos, não foi apontada – por parte do proponente da legislação, membro do Poder Legislativo – qualquer estimativa do impacto orçamentário-financeiro, ainda que potencial. Também não foi apresentada a autorização e disposição necessárias, na LDO, para atendimento das regras de responsabilidade fiscal relacionada à renúncia de receita a partir de benefício fiscal. O proponente também não indicou medidas necessárias para manutenção da neutralidade orçamentária. Assim, não houve observância das normas do art. 14 e incisos da LRF e do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016).

Em relação à estimativa do impacto orçamentário-financeiro, o proponente sustentou que a previsão do projeto era de incremento de receita, de forma que não haverá impacto negativo no orçamento a ponto de afetar as metas de resultados fiscais da LDO. Errou, contudo, ao apontar custo zero e não dispor sobre a exigência da estimativa do impacto, uma vez que esta deveria ser apresentada até mesmo em razão da perda potencial da receita, ainda que o impacto orçamentário não afetasse as metas de arrecadação. Isso porque, conforme ensina Correia Neto (2019), a transparência se faz necessária ao debate sobre a materialidade do benefício, além de permitir verificar se, de fato, o custo do programa é viável para a municipalidade.

A proposição de renúncia de receita falhou, também, ao não diferenciar a estimativa do impacto financeiro a ser produzido no orçamento, conforme ensina W. Oliveira (2015), caracterizando violação ao *caput* do art. 14 da LRF e ao art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016) e, por consequência, a inconstitucionalidade formal da lei municipal. Além disso, o proponente não se atentou para a demonstração e exigência sobre a previsão da LDO, já que não há qualquer menção ao benefício no DECRR.

Em **Presidente Kennedy**, a pesquisa na legislação do município identificou, para fins de renúncia de receita, os benefícios fiscais listados no Quadro 16.

Quadro 16: Benefícios fiscais em Presidente Kennedy (2021)

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	LC 02/2008	Código Tributário	65	Isenção	IPTU
2.			83, parágrafo único	Desconto cota única	IPTU
3.			96	Isenção	ITBI
4.			174	Isenção	Taxas
5.			180	Isenção	COSIP
6.			200	Isenção	Contribuição de Melhoria
7.	LC 23/2020	Desenvolvimento Econômico	5°, I	Redução	ITBI
8.			5°, II	Redução	IPTU
9.			5°, III	Redução de alíquota	ISSQN
10.			5°, IV	Redução	Taxa de Fiscalização
11.			5°, V	Isenção	Taxa de Projeto
12.			5°, VI	Isenção	Taxa Certidão
13.			5°, VII	Isenção	Taxa Habite-se
14.			5°, VIII	Isenção	Taxa de Licença

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

A análise mostrou que, apesar de o município ter publicado o DECRR no Anexo de Metas Fiscais da LDO (LM 1.486/2020), não houve qualquer planejamento acerca de valores a serem renunciados em Presidente Kennedy para o exercício financeiro de 2021, o que induz ao entendimento de que a LOA não foi elaborada considerando que determinados valores deixarão de ser arrecadados.

O município possui sete previsões de renúncia de receitas em sua legislação, dentre as quais é notória a concessão decorrente do art. 83, parágrafo único e do art. 65 da LCM 02/2008, ao prever o desconto em cota única para pagamento do IPTU, e isenção de IPTU, respectivamente, conforme observado na prestação de contas feita ao TCE/ES no arquivo Demre. Além disso, considerando-se a natureza da proposta da LCM 23/2020, na qual podem surgir interessados em se instalar no município de Presidente Kennedy a qualquer momento, era esperado o planejamento mínimo sobre as renúncias de tal programa. Diante dessas ausências, o DECRR não atendeu às exigências do MDF, o que expõe a falta de planejamento exigido pelas normas de responsabilidade fiscal, além da falta de transparência quanto às renúncias fiscais.

Aliada à declaração de que foi executado montante de R\$ 68.858,02, a falta de planejamento para as renúncias de receitas reforçou a evidência de que inexistiu planejamento fiscal para a prática de benefícios de natureza tributária no município de Presidente Kennedy. A falta de planejamento verificada na LDO transporta-se até a LOA (LM 1.506/2020), visto que a ausência de informações quanto ao volume de renúncias praticadas e a relação entre a norma diretriz e a norma orçamentária deixam explícito que não houve planejamento adequado sobre a previsão das renúncias na proposição do orçamento anual, que deixou de elaborar o DRER, exigido no art. 165, §6º da CF 1988.

Não é possível afirmar que houve falha de planejamento para novos programas de incentivo fiscal, em função da ausência de proposição de nova lei de renúncia no exercício de 2021.

Finalizando a análise do planejamento fiscal nos municípios que integram a amostra deste estudo, focaliza-se a atenção sobre a legislação de **São Mateus**, onde foram identificadas as hipóteses de benefícios fiscais capazes de produzir renúncia de receita que estão listadas no Quadro 17.

Quadro 17: Benefícios fiscais em São Mateus

Item	Lei Municipal	Razão	Artigo	Modalidade	Espécie tributária
1.	79/1989	Código Tributário	88	Desconto cota única	IPTU
2.			96	Isenção	IPTU
3.			100, §5º	Redução de alíquota	ISSQN
4.			145	Isenção	ITBI
5.			187	Isenção	Taxas
6.			188-C	Isenção	Taxas
7.	1.937/2021	Refis	7º	Anistia	Multa e Juros

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

A LDO de São Mateus para 2021 (LM 1.899/2020) não apresentou o DECRR, o que demonstra grave falha no planejamento da renúncia de receita e sua previsão para fins de elaboração do orçamento. O demonstrativo deveria ter seguido o modelo do MDF, a fim de divulgar as informações necessárias à execução da renúncia de receita, porém a ausência do Anexo da LDO impede a verificação do conteúdo.

Conforme se observou no Demre, o município de São Mateus executou a renúncia de receita em face do IPTU, ISSQN e taxas, a partir de previsões do Código Tributário Municipal, e da anistia aprovada na LM 1.937/2021. Frente a essa constatação, esperava-se, para fins de planejamento, que fosse prevista a renúncia das hipóteses de concessão continuada relativas ao Código Tributário Municipal, como também deveria ter sido demonstrada a intenção de se aprovar o programa de anistia. Trata-se de procedimentos para atendimento ao *caput* do art. 14 da LRF e da necessidade de os valores estimados serem considerados na elaboração da LOA. Contudo, a falta do DECRR na LDO expôs a ausência de planejamento para as renúncias e, apesar da indicação de atendimento às normas orçamentárias na mensagem de encaminhamento do projeto que deu origem à LM 1.937/2021, tal afirmativa não se sustenta, pelo descumprimento ao *caput* do art. 14 da LRF.

Por outro lado, é necessário ressaltar que o município apresentou a estimativa do impacto orçamentário-financeiro do projeto que deu origem à LM 1.937/2021, incluindo memorial de cálculo. Desse modo, atende ao disposto no *caput* do art. 14 da LRF e do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016). Também cumpre o disposto no art. 14, inciso I da LRF, ao demonstrar que a previsão de renúncia não afetaria as metas de resultados fiscais previstos da LDO.

A falta de planejamento da renúncia na LDO produziu a ausência do DRER na LOA (LM 1.935/2021) e evidenciou risco para as metas de arrecadação definidas, já que não havia indícios de que as renúncias foram consideradas na elaboração do orçamento sobre as receitas próprias.

Em síntese, Linhares, Aracruz, Itapemirim, Presidente Kennedy e São Mateus compõem um grupo de municípios que não apresentaram qualquer conteúdo para o planejamento das renúncias fiscais. Ainda que suas LDO's para o exercício de 2021 apresentassem o DECRR, este não trouxe qualquer conteúdo. Além disso, em geral, esses entes não tiveram qualquer outra ação para planejar, salvo São Mateus, que apresentou estimativa de impacto de um projeto de lei. Ainda assim, considerou-se que esta foi uma ação isolada, já que não foi apresentada nenhuma outra medida de planejamento no município.

Uma vez analisado o planejamento fiscal a partir das prestações de contas de governo ao TCE-ES apresentadas pelos chefes do Executivo dos 15 municípios que compõem a amostra deste estudo, passa-se, a seguir, à análise desses entes sob a ótica da transparência na concessão da renúncia de receitas.

4.2 TRANSPARÊNCIA

A segunda categoria de análise é a transparência, na qual foram observadas a divulgação do planejamento e as intenções dos gestores públicos quanto às propostas e previsões sobre a renúncia de receita. Essa análise foi feita a partir dos instrumentos orçamentários de planejamento na LDO e LOA dos municípios, bem como do critério de especialidade necessário às normas sobre benefícios fiscais. A análise nesta categoria observou, ainda, se a mensagem de encaminhamento do projeto de lei ao Poder Legislativo indicava a estimativa do impacto orçamentário-financeiro, se demonstrava a compatibilidade do projeto com a LDO e se nela havia a indicação de medidas de neutralidade. Por fim, analisou-se a regularidade da prestação de contas de governo ao TCE-ES sobre a matéria renúncia de receita.

A análise está sintetizada no Quadro 18 e permitiu classificar os municípios em três níveis de transparência: satisfatório, médio e baixo.

Quadro 18: Classificação dos municípios quanto à transparência na renúncia de receitas

Pontos de controle exigidos em lei	Satisfatório				Médio						Baixo				
	Vitória	Serra	Vila Velha	C. Itapemirim	Cariacica	Colatina	Guarapari	Marataízes	Viana	Anchieta	Linhares	Aracruz	Itapemirim	P. Kennedy	São Mateus
Todos os benefícios foram aprovados por lei específica (art. 150, §6º, CF 1988)	S	N	S	S	S	S	S	S	S	N	S	S	S	S	S
Houve concessão de benefício fiscal sem qualquer legislação (art. 150, §6º, CF 1988)	N	N	N	S	S	S	S	S	N	NA ^(a)	N	N	S	N	N
DECRR foi publicado nos canais de transparência da legislação do município (<i>caput</i> art. 37, CF 1988 e art. 1º, §1º, LRF)	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S ^(b)	S ^(b)	S ^(b)	S ^(b)	N
Houve falha no planejamento no DECRR, afetando, em consequência, a transparência (art. 4º, §2º, inciso V, LRF)	N	S	S	N	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
DRER foi publicado nos canais de transparência da legislação do município (<i>caput</i> art. 37, CF 1988 e art. 1º, §1º, LRF)	S	S	S	S	N	N	N	N	N	S	N	S ^(c)	N	N	N
O proponente dos projetos de lei apresentados no exercício em análise demonstrou a estimativa do impacto orçamentário-financeiro (art. 1º, §1º e <i>caput</i> art. 14, LRF)	NA	NA	NA	N	N	N ^(c)	N	N	NA ^(d)	N	N	N	N	NA	S
O proponente dos projetos de lei apresentados no exercício demonstrou compatibilidade com a LDO (art. 1º, §1º e <i>caput</i> art. 14, LRF)	NA	NA	NA	N	N	N	N	N	NA ^(d)	N	N	N	N	NA	N
O proponente dos projetos de lei apresentados no exercício apresentou medidas de compensação para manter o equilíbrio orçamentário (art. 14, I ou II, LRF)	NA	NA	NA	N	N	S	N	N	N ^(d)	N	N	N	N	NA	N
A prestação de contas (Demre e o LCare) cumpriu os requisitos do TCE-ES (Anexo III, IN 68/2020)	S	S	S	S	S	S	S	S	S	N	S	S	S	S	S

Notas: S = sim; N = não; NA = não se aplica. ^(a) Falha na prestação de contas comprometeu a análise, já que não havia toda a informação necessária para aferir esse ponto de controle. ^(b) Publicou, mas não apresentou o conteúdo exigível. ^(c) A estimativa não fez parte da mensagem de encaminhamento ao Legislativo, tendo sido produzida somente para atender à exigência da prestação de contas. ^(d) O município adotou o entendimento de que os requisitos para a instituição da renúncia de receita não eram necessários, em decorrência da decisão proferida na ADI 6.357 (STF, 2022b).

Fonte: elaborado com base em Brasil (1988, 2000, 2016) e TCE-ES (2020).

Passa-se, a seguir, a uma análise mais detalhada da transparência na concessão de benefícios que deram origem a renúncias fiscais em cada um desses três grupos de municípios. Contudo, trata-se de uma análise mais sintetizada em comparação com o nível de detalhamento da categoria planejamento. Isso porque muitas das informações que influenciam a transparência e o equilíbrio fiscal, categoria analisada mais adiante, derivam-se da conformidade observada no planejamento fiscal.

4.2.1 Municípios com transparência satisfatória

Neste grupo, estão classificados os municípios de Vitória, Serra, Vila Velha e Cachoeiro de Itapemirim, que apresentaram problemas que implicaram menor impacto na transparência do planejamento nas peças orçamentárias, embora o último município tenha tido problemas no planejamento das novas renúncias.

Avaliando as legislações municipais referentes aos benefícios fiscais em vigor no exercício de 2021, observou-se que, em Vitória, Vila Velha e Cachoeiro de Itapemirim, todos os normativos atenderam ao critério de haver legislação específica para fins de renúncia de receita, nos termos do art. 150, §6º da CF 1988. Diferentemente desses municípios, a Serra dispõe de leis que possuem previsão sobre renúncia de receita, mas não podem ser consideradas como específicas, caso da LM 4.769/2018, que trata de regularização fundiária, e da LM 1.522/1991, referente ao Código de Posturas do Município. Essas leis não se constituem em normas específicas para fins de benefícios fiscais. Isso porque, nelas, a inclusão da renúncia de receitas se enquadra no conceito de “cauda orçamentária”, como sustenta Correia Neto (2016). Ou seja, as hipóteses de renúncia de receita na Serra foram incluídas em normas de tema com natureza distinta da fiscal ou tributária, fato que, na visão do mesmo autor, afeta a transparência.

Na sequência, verificou-se no Demre de Vitória, Serra e Vila Velha que todos os benefícios concedidos no exercício em análise foram estabelecidos por meio de lei. Cachoeiro de Itapemirim, no entanto, concedeu benefício fiscal de IPTU com base na LM 7.857/2020, apesar de essa norma não apresentar qualquer hipótese para o imposto, situação que configura violação da legalidade.

Neste grupo de municípios, o DECRR e o DRER foram publicados, respectivamente, com a LDO e a LOA nos portais eletrônicos que expõem a legislação municipal, atendendo à exigência da transparência necessária à renúncia de receita. Contudo, cabe destacar que a publicidade não foi plena para os municípios de Vila Velha e Serra, haja vista que as falhas cometidas no planejamento do DECRR geraram, conseqüentemente, falha na transparência. Além disso, cabe ressaltar que o DECRR aprovado na LDO de Cachoeiro de Itapemirim foi alterado pela LM 7.879/2021, porém não houve a consolidação dessa alteração no arquivo que acompanhou as disposições da LDO, o que configura, também, restrição à transparência acerca da renúncia de receita.

A transparência sobre a demonstração dos critérios para concessão ou ampliação de benefícios de natureza tributária não pôde ser avaliada nos municípios de Vitória, Vila Velha e Serra. Cachoeiro de Itapemirim, por sua vez, aprovou as LM's 7.880/2021 e 7.916/2021, porém, conforme documentação arrolada no arquivo LCare da prestação de contas, em nenhuma das mensagens de encaminhamento dos projetos de lei houve a indicação do atendimento às medidas de responsabilidade fiscal, como apresentação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, compatibilidade com a LDO e apresentação de uma das medidas de neutralidade orçamentária. Tal omissão, limita o acesso a informações necessárias durante o trâmite para a aprovação dos projetos de lei junto ao Poder Legislativo e ao controle por parte da população.

Por fim, cabe destacar que todos os municípios situados neste grupo prestaram contas regularmente ao TCE-ES, encaminhando, ainda que mediante solicitação de retificação, todas as informações pertinentes ao preenchimento dos arquivos Demre e LCare exigidos conforme o Anexo III da IN 68/2020 da Corte de Contas do Espírito Santo (TCE-ES, 2020).

4.2.2 Municípios com transparência média

Neste grupo, estão classificados os municípios que tiveram problemas na transparência em razão de erros no planejamento das renúncias na LDO e na LOA e que também não deram transparência ao atendimento dos requisitos do art. 14 da

LRF e do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016) na mensagem de encaminhamento das novas propostas de renúncia. São eles: Cariacica, Colatina, Guarapari, Marataízes, Viana e Anchieta.

A partir da interpretação disposta no art. 150, §6º da CF 1988, o qual preconiza a obrigatoriedade de legislação específica para as renúncias de receitas, observou-se, dentre os municípios deste grupo, que somente Anchieta apresentou legislação que contrariava tal exigência. A LCM 71/2019 trata de programa de regularização fundiária, de forma que a previsão de renúncia de receita da lei é matéria acessória à motivação principal do projeto, sendo, por isso, imprópria ao regime de especialidade constitucionalmente exigido, violando, conseqüentemente, a transparência necessária às propostas de incentivos fiscais.

Noutro aspecto, considerando-se a verificação da legalidade dos benefícios concedidos a partir da declaração do Demre, aferiu-se que somente o município de Viana não fez concessão de benefícios fiscais sem previsão em lei municipal. Em Anchieta a análise ficou prejudicada em função da falha na prestação de contas e da inadequação do arquivo Demre, conforme solicitado na IN 68/2020 (TCE-ES, 2020). Cariacica, por seu lado, concedeu desconto para pagamento da cota única da Cosip com base no art. 177 da LCM 27/2009, apesar deste dispositivo prever desconto somente para IPTU e taxas. No que tange a Colatina, o município afirmou ter concedido benefício fiscal da Cosip com base no art. 5º, parágrafo único da LM 4.813/2002 combinado com o art. 42, § 2º, incisos I e II ou do art. 33, inciso V, ambos da LCM 12/1994, apesar de nenhum dispositivo regular a renúncia sobre tal contribuição. Em Guarapari, houve a concessão de benefícios sobre a Taxa de Averbação fundamentada no art. 198 da LCM 08/2007, que trata exclusivamente sobre IPTU, assim como isenção de multa no Procon com base no Decreto 62/2016, tipo de norma imprópria para a renúncia de receita. Por fim, Marataízes justificou o desconto no pagamento em cota única da Cosip com base no art. 220, §8º da LM 279/2000, apesar de este artigo autorizar somente desconto no IPTU. Este município também isentou contribuintes do pagamento de taxas com fundamento no art. 189 da LCM 279/2000, quando a autorização era restrita ao IPTU. Em face disso, Cariacica,

Marataízes, Colatina, Guarapari e Anchieta não foram transparentes quanto à execução das renúncias.

Sobre a transparência nos instrumentos de planejamento, observou-se que todos os municípios deste grupo publicaram o DECRR nos canais de transparência da legislação. Contudo, em todos eles constatou-se violação da transparência, pois publicaram tal demonstrativo com falhas no planejamento, deixando, em consequência, de publicar informações necessárias à renúncia de receita. No que tange à publicação do DRER da LOA nos canais de transparência da legislação, somente o município de Anchieta cumpriu com tal exigência ao elaborar e disponibilizar o acesso ao demonstrativo exigido pela CF 1988.

Sobre a indicação do atendimento às regras do art. 14 da LRF e do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016) para a proposição de novos projetos de lei instituindo benefícios fiscais, verificou-se que todos os municípios deste grupo apresentaram e aprovaram propostas que concederam ou ampliaram benefícios de natureza tributária no exercício em análise (2021), conforme disposições do LCare. Contudo, nas mensagens de encaminhamento, não fizeram menção ao impacto orçamentário-financeiro no ano em que o benefício se iniciaria e nos dois seguintes, como também não demonstraram a compatibilidade com a LDO.

Nos municípios deste grupo, também não houve indicação das medidas de compensação para a manutenção da neutralidade. No caso específico de Colatina, o município apresentou a medida de compensação da LCM 119/2021 na elaboração da LOA para o exercício de execução, porém, não demonstrou a compatibilidade com a LDO e a estimativa do impacto orçamentário-financeiro foi indicada somente para cumprir exigência da Corte de Contas, não incluindo tal exigência no encaminhamento da mensagem ao Poder Legislativo municipal. Tal situação é considerada violação da regra de transparência, já que há necessidade de indicar aos parlamentares e à sociedade a pretensão da Administração Pública com o projeto, conforme ensina Correia Neto (2016).

O município de Viana, por sua vez, foi enquadrado neste grupo porque, apesar da autorização judicial que permitia a não apresentação dos requisitos da renúncia de

receita, ao seguir o entendimento da ADI 6.357 (STF, 2022b), deixou de transparecer aspectos pertinentes a responsabilidade fiscal.

Encerrando a análise da transparência a partir das informações da prestação de contas de governo ao TCE-ES por este grupo de municípios, aferiu-se que somente Anchieta não atendeu a todas as exigências para encaminhamento do Demre e do LCare, nos termos do Anexo III da IN 68/2020 (TCE-ES, 2020), o que configura violação da transparência, conforme sustenta R. Oliveira (2015).

4.2.1 Municípios com transparência baixa

Neste grupo, estão situados Linhares, Aracruz, Itapemirim, Presidente Kennedy e São Mateus. Trata-se de municípios que não apresentaram conteúdo esperado no DECRR e no DRER, como também não atenderam a todos os critérios do art. 14 da LRF e art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016).

A transparência das legislações que instituíram renúncia de receita nesses municípios está em conformidade com o disposto no art. 150, §6º da CF 1988, por se enquadrarem no conceito de legislação específica. Quanto à regra de legalidade, somente Itapemirim a violou, ao conceder desconto no pagamento da Cosip sob fundamento do parágrafo único do art. 130 do Código Tributário do Município, o qual prevê desconto para os contribuintes que realizassem pagamento em cota única de taxas e do IPTU. Assim, a partir da literalidade da disposição, não há autorização legal para a concessão de benefício para Cosip, configurando, também, uma violação da transparência.

No que tange aos demonstrativos DECRR e DRER, destaca-se que todos os municípios deste grupo deixaram de atender aos requisitos de transparência do planejamento. Apesar de Linhares, Aracruz, Itapemirim e Presidente Kennedy terem publicado o DECRR na LDO, observou-se que eles não continham qualquer informação, ou seja, estavam em branco, sem que ficasse demonstrado que os municípios tivessem feito qualquer planejamento referente à renúncia de receita. Com isso, esses municípios atenderam à publicidade somente de maneira formal, sem alcançar o intuito de divulgar as pretensões quanto à concessão de benefícios fiscais.

No caso de São Mateus, apesar de a LDO ter sido publicada, não foi possível identificar nos canais de legislação e de transparência a elaboração do DECRR. No que se refere ao DRER, somente Aracruz o publicou com a LOA, sem, todavia, apresentar qualquer informação pertinente à consideração da renúncia na fixação das receitas e despesas para o exercício de 2021.

Sobre a transparência na proposição de novos benefícios fiscais no exercício, era esperado que o proponente indicasse na mensagem de encaminhamento o atendimento aos requisitos do art. 14 da LRF e do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016). Apesar disso, conforme se observou no LCare da prestação de contas de governo de Linhares (LM 3.972/2021), Aracruz (LM 4.369/2021) e Itapemirim (LM 3.245/2021), nenhuma proposição foi fundamentada com a apresentação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro e da compatibilidade com a LDO, tampouco com as medidas de compensação para garantir a neutralidade. São Mateus, por sua vez, considerando-se a LM 1.937/2021, apresentou a estimativa do impacto orçamentário financeiro, porém, ante a falta de planejamento na LDO e na LOA, não conseguiu demonstrar, mesmo fazendo afirmação neste sentido, que a renúncia havia sido considerada no trâmite de tais leis orçamentárias. Por fim, Presidente Kennedy não foi avaliado nesse aspecto em razão da ausência de proposição de nova lei instituindo renúncia de receita.

Quanto à apresentação da prestação de contas, observou-se, com base nos arquivos Demre e LCare, que os municípios de Linhares, Aracruz, Itapemirim, Presidente Kennedy e São Mateus foram transparentes, pois indicaram todas as informações exigidas no Anexo III da IN 68/2020 da Corte de Contas (TCE-ES, 2020).

Analisada a transparência na prestação de contas dos 15 municípios que integram a amostra deste estudo, procedeu-se, por fim, à análise desses entes quanto ao equilíbrio fiscal, a qual também é apresentada de forma mais sintetizada, visto que problemas no equilíbrio decorrem de falhas no planejamento, analisado em pormenores no tópico 4.1.

4.3 EQUILÍBRIO FISCAL

A categoria equilíbrio fiscal analisou as medidas de manutenção da neutralidade orçamentária a partir do planejamento da renúncia de receita e das propostas de concessão ou ampliação de benefícios fiscais durante o exercício 2021, assim como o equilíbrio orçamentário das receitas, a partir da comparação entre previsão e arrecadação, o efeito decorrente da renúncia e a possibilidade de conceder incentivos dentro do aspecto da responsabilidade fiscal. Também nesta categoria, os municípios foram classificados em três grupos, conforme Quadro 19.

Quadro 19: Classificação dos municípios quanto ao equilíbrio fiscal a partir da renúncia de receitas

Pontos de controle exigidos em lei	Satisfatório		Moderado							Baixo					
	Vitória	Vila Velha	Serra	Cariacica	Linhares	Aracruz	Colatina	Viana	Anchieta	Itapemirim	P. Kennedy	C. Itapemirim	Marataizes	São Mateus	Guarapari
No DECRR, há previsão das medidas para a manutenção do equilíbrio (a renúncia foi considerada na elaboração da LOA ou há indicação de medidas efetivas de compensação – elevação de alíquota, ampliação de base de cálculo ou criação de tributo ou contribuição) (art. 4º, §2º, V e art. 14, I ou II, LRF)	S	S	N	S	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Há indicativo de que a previsão de compensação do DECRR refletiu-se na LOA, sobretudo no DRER (art. 165, §2º e §6º, CF 1988)	S	S	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Projetos de renúncia de receita encaminhados para renúncia de receita no exercício de 2021 mostram medidas para a manutenção do equilíbrio (art. 14, I ou II, LRF) (% de atendimento)	NA	NA	NA	0	0	0	100	^(a)	0	0	NA	50	0	0 ^(b)	0
Execução orçamentária, na análise global, atingiu a previsão de receita (Beorc – prestação de contas de governo)	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	N
A previsão de receita própria do município permite conceder benefícios sem afetar o equilíbrio (Beorc – prestação de contas de governo)	S	S	S	S	S	S	S	S	S	N	N	S	S	S	N
A previsão individualizada do tributo objeto de novo benefício fiscal no exercício demonstrou ter margem para renúncia de receita sem risco ao equilíbrio fiscal ao ser comparado com o valor arrecadado (% de atendimento)	NA	NA	NA	80	100	^(c)	^(d)	100	75	NA	100	50	N	N	N

Notas: S = Sim; N = Não; NA = Não se aplica. ^(a) O município de Viana não apresentou medida de compensação ao projeto de lei instituído, porque se serviu do entendimento do STF (2022b) exposto na ADI 6.357, que autorizou a aprovação de projeto de lei de renúncia de receita sem observância aos requisitos legais, em razão de programas destinados a minimizar os efeitos da pandemia. ^(b) Indica expressamente, mas, na prática, não demonstrou que foi considerado, porque, nas peças orçamentárias, a aferição não foi possível. ^(c) Em se tratando de isenção de concurso público e considerando que o município não realizou nenhum certame em 2021, não há fonte de arrecadação para realizar o comparativo. ^(d) O programa de anistia LCM 119/2021 foi aprovado no final do exercício, indicando que a medida seria avaliada na elaboração da LOA para vigência no exercício de 2022. Avaliando-se a LM 6.913/2021 (LOA), observou-se, no DRERR, a previsão de renúncia de receita compatível com a indicada na mensagem de encaminhamento da referida LCM.

Fonte: elaborado com base em Brasil (1988, 2000, 2016).

A Tabela 1 compara o previsto e o arrecadado em todos os 15 municípios que compuseram a amostra deste estudo.

Tabela 1: Receita total prevista vs. arrecadada e receita própria prevista vs. arrecadada

Município	Receita total (R\$)		Receita própria (R\$)	
	Prevista	Arrecadada	Prevista	Arrecadada
Vitória	2.002.882.828,00	2.280.817.651,20	696.781.111,00	815.294.427,81
Vila Velha	1.296.431.092,00	1.394.379.872,69	382.681.300,00	496.375.085,77
Serra	1.610.000.000,00	1.741.259.503,06	365.330.000,00	445.060.537,87
Cariacica	859.935.064,00	971.513.705,27	131.645.770,00	165.838.212,91
Linhares	779.526.207,59	941.206.391,12	84.448.000,00	102.000.509,62
Aracruz	438.186.044,00	621.727.074,22	95.703.149,00	102.858.900,62
Colatina	364.602.364,00	489.545.332,97	40.773.100,00	48.329.022,87
Itapemirim	463.992.288,48	486.197.974,57	22.000.000,00	19.108.094,63
P. Kennedy	400.000.000,00	401.191.385,21	14.014.000,00	12.821.055,22
Viana	230.281.638,02	303.356.350,03	32.693.970,00	47.070.683,47
Anchieta	198.695.288,02	275.928.368,20	32.178.416,59	33.842.913,27
C. Itapemirim	670.441.447,36	686.802.741,43	93.816.500,00	111.012.717,54
Marataízes	270.951.000,00	384.190.964,97	17.188.635,00	20.715.424,43
São Mateus	315.000.000,00	365.279.719,93	44.352.205,62	56.100.915,40
Guarapari	589.654.891,84	436.589.649,36	159.484.972,05	112.996.910,77

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2021).

Para fins de análise da influência da renúncia de receitas no equilíbrio fiscal, foram considerados apenas municípios nos quais houve instituição de novos benefícios a partir de 2021. São eles: Cariacica, Linhares, Cachoeiro de Itapemirim, Aracruz, Colatina, Itapemirim, Guarapari, Marataízes, São Mateus, Viana e Anchieta. Todavia, a Tabela 2, a seguir, não inclui os municípios de Aracruz, onde foi instituída a isenção de taxa de concurso público, o qual, no entanto, não foi realizado em 2021, e Colatina, cuja LCM 119/2021 (anistia) só foi executada a partir de 2022.

Tabela 2: Comparação previsto vs. arrecadado para cada tributo objeto de benefício fiscal em 2021

continua

Município	Benefícios instituídos	Receita prevista (R\$)	Receita arrecadada (R\$)
Cariacica	IPTU	12.792.000,00	15.357.257,61
	ISSQN	78.450.000,00	88.500.033,26
	ITBI	3.200.000,00	7.910.920,08
	Taxa de serviço	6.455.000,00	7.565.053,84
	Taxa de fiscalização	3.275.000,00	2.915.007,33
Linhares	Refis – Multas e juros ^(a)	1.337.000,00	1.730.557,43
Itapemirim	IPTU	1.345.000,00	1.601.208,04
	ISSQN	6.909.200,00	4.761.313,23
	ITBI	834.000,00	938.538,80

conclusão

Município	Benefícios instituídos	Receita prevista (R\$)	Receita arrecadada (R\$)
Viana	IPTU	5.400.000,00	5.493.057,41
	Taxa de fiscalização	1.120.000,00	2.688.782,26
Anchieta	IPTU	8.225.000,00	6.939.869,12
	ITBI	802.149,39	2.064.766,85
	ISSQN	11.236.312,50	11.650.259,22
	Taxa de fiscalização	428.235,43	446.866,24
C. Itapemirim	IPTU	28.000.000,00	20.893.734,62
	Taxa de serviço	640.000,00	7.430.660,01
Marataízes	Multas e juros	836.811,00	485.202,37
São Mateus	Multas e juros	659.379,98	639.412,46
	Multas e juros	16.600.000,00	2.196.868,20
Guarapari	IPTU	42.000.000,00	28.373.140,27
	ISSQN	25.000.000,00	28.131.150,14
	Taxa de fiscalização	15.000.000,00	6.311.946,80

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2021).

A partir das informações que constam do Quadro 19 e das Tabelas 1 e 2, procedeu-se à análise do equilíbrio fiscal nos três grupos de municípios.

4.3.1 Municípios com equilíbrio fiscal satisfatório

Neste grupo, estão os municípios de Vitória e Vila Velha, os quais, segundo a análise empreendida neste estudo, não apresentaram qualquer risco ao equilíbrio fiscal a partir da política de renúncia de receita.

As informações do Quadro 19 permitem deduzir que esses municípios demonstraram preocupação em indicar, desde o planejamento das renúncias de receitas, as medidas necessárias para a manutenção da neutralidade orçamentária. Isso porque, conforme observou-se na LDO de **ambos**, os DECRR's previram que os montantes concedidos em benefícios fiscais seriam observados na elaboração da LOA. Da mesma forma, ao se avaliar o DRER na LOA de cada município, constatou-se que as renúncias de receitas foram, de fato, consideradas na elaboração da previsão da receita.

O esforço para a manutenção da neutralidade orçamentária se comprova a partir da verificação dos Balancetes da Execução Orçamentária da Receita Consolidados que constam da prestação de contas de governo, o qual, tanto em Vitória quanto em Vila Velha, apontou *superavit* para as receitas totais (análise global) e também para as

receitas próprias, conforme Tabela 1. Isso denota equilíbrio fiscal necessário à execução da renúncia de receita de acordo com as regras de responsabilidade fiscal.

Os dois municípios não tiveram proposição ou aprovação de projetos de lei instituindo novas renúncias de receitas a partir do exercício de 2021, não havendo, com isso, qualquer risco a responsabilidade fiscal.

4.3.2 Municípios com equilíbrio fiscal moderado

No grupo dos municípios com equilíbrio fiscal moderado, foram classificados Serra, Cariacica, Linhares, Aracruz, Colatina, Viana e Anchieta. Trata-se de municípios que não indicaram medidas de compensação nas leis orçamentárias e na proposição de novos benefícios fiscais, que apesar dessas falhas de planejamento apresentaram *superavit*, nas receitas totais e próprias; em função disso, o equilíbrio foi garantido por questões alheias ao esforço próprio do município; no entanto, conforme a Tabela 2, avaliando-se os tributos objeto de benefício fiscal, a meta individualizada não foi alcançada. Ainda que todas essas falhas tenham sido observadas, a renúncia não contribuiu para afetar o equilíbrio fiscal.

Analisando-se o Quadro 19, nota-se, à exceção de Cariacica, que informou que a renúncia de receita seria considerada na elaboração da LOA, os demais municípios classificados no grupo de equilíbrio fiscal moderado não demonstraram, no DECRR, previsão de medidas de compensação necessárias à manutenção do equilíbrio para concessão de benefícios fiscais. Os municípios da Serra, Linhares e Aracruz foram totalmente omissos, por não apontarem nenhuma medida de neutralidade orçamentária na LDO.

Colatina, Viana e Anchieta, por seu lado, indicaram medidas aparentes de compensação. Em Colatina, essas medidas foram revisão de procedimentos de isenção, intensificação da fiscalização imobiliária e mobiliária. Por sua vez, Viana sustentou como medida de compensação o aumento da receita decorrente de expansão da base de cálculo de IPTU e ITBI, enquanto Anchieta indicou cadastramento, recadastramento, manutenção do setor de cadastro e programa de incentivo a emissão de nota fiscal. Dessa forma, Viana e Anchieta contrariaram a

interpretação da exigência sobre as medidas reais de compensação, as quais devem ser “[...] proveniente[s] da elevação de alíquota, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”, nos termos do inciso II do art. 14 da LRF (BRASIL, 2000). A não indicação das medidas de neutralidade gerou aos municípios riscos de desequilíbrio fiscal na execução das renúncias de receitas.

Ainda com relação a Anchieta, cabe ressaltar que o município propôs uma medida de compensação que seria positiva, caso de fato tivesse sido executada. Houve a indicação de atualização da Planta Genérica de Valores do IPTU, o que configura ampliação da base de cálculo do imposto. No entanto, não foi notada comprovação de implementação por parte do ente para que ficasse demonstrada a manutenção da neutralidade orçamentária decorrente da execução de renúncia de receita.

O risco do desequilíbrio fiscal para os municípios situados neste grupo foi reforçado pela ausência de demonstração de que a renúncia de receita foi considerada na LOA, já que todos eles deixaram de apresentar o DRER. Isso também aconteceu com Cariacica, ainda que o município tenha feito o demonstrativo da LDO, sendo, por isso, também foi considerado, ao final, omissivo na indicação de medidas de compensação a partir do planejamento orçamentário.

Quanto às medidas de compensação para leis instituídas no exercício, aferiu-se que o município da Serra não aprovou novos incentivos, isentando-se de apresentar tais medidas, enquanto Colatina apontou que a neutralidade orçamentária necessária a aprovação da LCM 119/2021 (Refis) seria considerada na elaboração da LOA para 2022, quando o benefício passaria a ser concedido. Tal informação pôde ser constatada no DRER da LM 6.913/2021, resguardando o equilíbrio fiscal a Colatina.

A situação observada em Colatina não se repetiu nos demais municípios deste grupo que aprovaram novos projetos de lei. Verificou-se que Linhares (LM 3.972/2021), Aracruz (LM 4.369/2021) e Anchieta (LCM 106/2021 e LCM 107/2021), desde a proposição de tais normas, não apresentaram qualquer hipótese de medidas de manutenção da neutralidade orçamentária, exigida nos incisos I ou II do art. 14 da LRF. Cariacica, da mesma forma, deixou de apresentar as medidas exigidas para o equilíbrio fiscal, pois além de não ter havido comprovação de que as renúncias foram

consideradas na LOA, também não foi possível considerar a nova Planta Genérica de Valores do IPTU como medida de compensação (hipótese de ampliação da base de cálculo). Isso porque não houve qualquer indicação de que os valores pretendidos pela renúncia seriam compatíveis com a ampliação da receita do IPTU, tanto porque a estimativa do impacto não foi calculada quanto em função da data de aprovação do projeto, o qual, em função do princípio constitucional da anualidade, só poderia ser aplicado no exercício de 2022, enquanto os benefícios fiscais já poderiam ser executados em 2021. Tal situação contraria o §2º do art. 14 da LRF, o qual exige que a renúncia só entre em vigor quando implementadas as medidas de compensação.

O município de Viana, por sua vez, deixou de indicar medidas de garantia ao equilíbrio fiscal ao optar por seguir a autorização disposta na ADI 6.357 (STF, 2022b), o que, apesar de não caracterizar uma violação à conformidade legal, expõe o município ao risco de desequilíbrio fiscal, por desenvolver a renúncia baseada em uma exceção que visava a minimizar efeitos da pandemia, em detrimento de manter o controle sobre os gastos públicos.

Na sequência, observou-se, conforme a Tabela 1, que todos os municípios com equilíbrio fiscal moderado apresentaram *superavit* orçamentário na comparação entre previsto e arrecadado na receita total quanto na receita própria (Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria). Afere-se, a partir desses dados, que tais municípios não apresentaram desequilíbrio fiscal após a concessão de benefícios tributários aos seus contribuintes, apresentando margem de segurança para a execução da política de incentivo.

Apesar disso, há situações nos municípios de Anchieta e Cariacica demandam maior cuidado por parte das respectivas gestões, pois, em uma avaliação individualizada dos tributos objeto de novos benefícios instituídos no exercício de 2021, observou-se a ocorrência de *deficit* entre o previsto e o arrecadado na Taxa de Fiscalização em Cariacica e no IPTU em Anchieta, que se relacionam, respectivamente, à LCM 101/2021 e à LCM 106/2021. Tais inconsistências não foram capazes de gerar desequilíbrio fiscal em face dos resultados globais da arrecadação. Porém, esses *deficit* são consequência das falhas de planejamento, que não indicaram as ações necessárias para a garantia da neutralidade orçamentária. Assim, ainda que o

equilíbrio tenha sido alcançado, as medidas e ações devem ser planejadas para minimizar a dependência sobre a arrecadação de outras fontes de receita e se alcançar o ideal da gestão fiscal responsável em situações de concessão e ampliação de benefícios de natureza tributária.

4.3.3 Municípios com equilíbrio fiscal baixo

Conforme o Quadro 19, os municípios de Itapemirim, Presidente Kennedy, Cachoeiro de Itapemirim, Marataízes, São Mateus e Guarapari foram classificados no grupo dos que demonstraram baixo equilíbrio fiscal. No período analisado, esses municípios não demonstraram qualquer esforço no sentido de apresentar medidas de compensação na LDO nem que as renúncias haviam sido consideradas na LOA. Além disso, durante a execução, seja no que tange às receitas próprias seja na análise individualizada por benefício fiscal, verificou-se a falta de capacidade orçamentária para suportar a renúncia de receita. Some-se a isso o fato de que projetos instituidores de benefícios aprovados em 2021 não fizeram previsão das medidas de compensação.

O Quadro 19 mostra, ainda, que os municípios situados neste grupo não previram no DECRR medidas de manutenção do equilíbrio fiscal em função de dois fatores. Alguns deixaram de indicar qualquer hipótese de neutralidade, como foi o caso da legislação de Itapemirim, Presidente Kennedy e São Mateus. Outros, por sua vez, apresentaram medidas aparentes de compensação, distintas daquelas que, conforme W. Oliveira (2015), são necessárias à ação fiscal responsável a partir do aumento da receita, devendo, para tanto, ser decorrente de uma das decisões mencionadas no inciso II do art. 14 da LRF, a saber: aumento da alíquota, majoração ou criação de um tributo ou contribuição ou ampliação da base de cálculo. Em outra situação estão os municípios de Cachoeiro de Itapemirim, Guarapari e Marataízes, os quais, pela omissão verificada no planejamento que consta da LDO, ficaram expostos ao risco de desequilíbrio fiscal, até porque as medidas de neutralidade também não foram consideradas no DRER de suas LOA's. Cachoeiro de Itapemirim até apresentou o DRER, porém com as mesmas inconsistências verificadas no DECRR, ao que se estabeleceu o risco de afetar a neutralidade orçamentária.

A indicação da exigência de medidas de neutralidade orçamentária para a renúncia de receita também deixou de ser observada nos municípios situados neste nível que encaminharam e aprovaram projetos de lei instituindo novos benefícios fiscais no exercício de 2021. A exceção foi Presidente Kennedy, que não aprovou qualquer lei que desse origem à renúncia de receita em 2021. Em São Mateus, o proponente da LM 1.937/2021, por sua vez, indicou que a renúncia de receita seria considerada na elaboração da LOA, porém a ausência do DRER impede que tal afirmação seja considerada verídica. As propostas dos demais municípios, por sua vez, foram omissas no que diz respeito às medidas de compensação. Logo, constituem-se em projetos sem indicação das medidas de neutralidade orçamentária e que, portanto, geram riscos ao equilíbrio fiscal dos municípios.

Na comparação entre a previsão orçamentária e a execução da arrecadação no exercício (Tabela 1), observou-se que os municípios de Cachoeiro de Itapemirim, Marataízes, São Mateus, Presidente Kennedy e Itapemirim apresentaram *superavit* financeiro, o que garantiu o equilíbrio global das contas. Guarapari, ao contrário, apresentou *deficit* no mesmo comparativo, o que sinaliza desequilíbrio das contas públicas. Tal fato deveria ser considerado na concessão e ampliação de benefícios fiscais, haja vista a contribuição de sua execução para não atingir as metas de arrecadação para o exercício, comprometendo, assim, o equilíbrio fiscal.

Contudo, ao se avaliar a previsão e a arrecadação das receitas próprias, verificou-se que Presidente Kennedy, Itapemirim e Guarapari apresentaram *deficit*, conforme Tabela 1. Em razão disso, afere-se que tais municípios não possuíam disponibilidade financeira nos respectivos orçamentos para que pudessem conceder ou ampliar benefícios de natureza tributária. A manutenção do equilíbrio fiscal com base nas receitas totais, porém com *deficit* nas receitas próprias sinaliza que a saúde financeira dos municípios está sendo garantida por recursos que não estão sob seu controle ou que por ele são produzidos. Ou seja, não há margem confiável para o município renunciar a recursos próprios sem risco ao equilíbrio fiscal. No caso de Guarapari, o *deficit* das receitas próprias é reflexo do não atingimento das metas de arrecadação total, o que, por si só, deveria ser causa suficiente para evitar renúncias e, conseqüentemente, não gerar risco de desequilíbrio fiscal.

Ainda no que tange às condições para a manutenção do equilíbrio fiscal a partir da renúncia de receita, procedeu-se, por fim, à comparação entre a previsão e a arrecadação individualizada dos tributos que foram objeto de novos benefícios fiscais no exercício, com base nos dados da Tabela 2. Com isso, verificou-se que, após a execução das leis de anistia dos municípios de São Mateus (LM 1.937/2021) e Marataízes (LM 2.201/2021), a previsão de arrecadação de multas e juros não foi atingida. Em via semelhante, Itapemirim, que apresentou *deficit* na receita própria, não possuía margem para concessão de benefício fiscal no ISSQN, dada pela LM 3.245/2021, tendo em vista que a arrecadação desse imposto não atingiu a meta esperada na LOA.

Também Cachoeiro de Itapemirim apresentou *deficit* em relação à receita do IPTU, imposto previsto nos benefícios instituídos nas LM's 7.880/2021 e 7.916/2021. Em Guarapari, por sua vez, notam-se *deficit* decorrentes da arrecadação de multas e juros (LM 4.524/2021), IPTU e Taxa de Fiscalização (LCM 128/2021), reforçando a impossibilidade de o município renunciar receitas sem gerar riscos ao equilíbrio fiscal.

Em comum, os *deficit* de todos esses municípios demandam atenção para manutenção do equilíbrio fiscal, a fim de evitarem que outras fontes de receita sejam necessárias para garantir um ambiente fiscal neutro sem que haja necessidade de restringir os níveis de despesas previstas.

4.4 SÍNTESE DOS RESULTADOS

Conforme pontuado neste estudo, o Anexo de Metas Fiscais – Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita deve ser um instrumento de consolidação das intenções e ferramenta para instrução dos ajustes orçamentários necessários, sendo, nesse sentido, essencial à avaliação dos aspectos do planejamento da responsabilidade fiscal sobre a renúncia de receita. Contudo, o resultado da análise dos 15 municípios do Espírito Santo que compuseram a amostra deste estudo demonstrou que não há **planejamento** adequado da renúncia de receita na LDO, tendo em vista que o DECRR nem sempre é elaborado pelos municípios, já que muitos não o publicam no Anexo de Metas Fiscais.

Mesmo nos municípios que elaboraram DECRR, o planejamento foi avaliado como inadequado, pois o instrumento publicado deixou de considerar, para fins de execução orçamentária, hipóteses de benefícios fiscais que foram executadas durante o exercício de 2021 e, por isso, poderiam produzir desequilíbrios no orçamento. A exceção ao planejamento inadequado das renúncias de receitas foi Cachoeiro de Itapemirim e Vitória, que inseriram na elaboração da LDO todas as hipóteses de benefícios fiscais geradoras de renúncia no curso do exercício de 2021. Sublinha-se, ainda, que em ambos os municípios há benefícios fiscais cuja inserção no DECRR não foi feita, o que, no entanto, não gerou qualquer risco à execução orçamentária, pois esses benefícios não foram postos em prática.

Diante desse quadro, a análise sob o aspecto do planejamento da renúncia de receita na LDO, mostra que Cachoeiro de Itapemirim, assim como Marataízes, mostrou adequação, por incluir na previsão legislativa as instituições dos benefícios fiscais propostos e aprovados em seus domínios no curso do exercício de 2021. Todos os demais municípios deixaram de atentar à exigência de compatibilizar a proposta de incentivo e a LDO, contrariando o que é exigido pela regra do *caput* do art. 14 da LRF.

O planejamento apresentado no DECRR, conforme exigência do art. 4º, §2º inciso V da LRF, deve estar de acordo com o modelo definido pelo MDF. Entretanto, notou-se que não havia atendimento pleno, por parte dos 15 municípios analisados, uma vez que faltou demonstrar os critérios adotados para o alcance das estimativas que deveriam, obrigatoriamente, ser indicadas nesses demonstrativos. Da mesma forma, não houve correto preenchimento no que tange à indicação dos tributos de planejamento obrigatório, à separação dos benefícios por cada espécie presente na legislação, com falta detalhamento da modalidade de benefício, de identificação dos beneficiários, setores e programas. Também foram notados erros quanto aos anos das estimativas (ano de início da concessão e os dois seguintes), bem como na indicação das medidas de compensação.

Em face disso, apesar dos pontos positivos observados no município de Cachoeiro de Itapemirim, observou-se que o planejamento da renúncia de receita a partir da LDO, no conjunto dos municípios, não é realizado de forma adequada, já que não são

seguidas as diretrizes necessárias para a elaboração orçamentária que atenda aos critérios legais.

Quando a análise focalizou as LOA's, identificou-se que o planejamento da renúncia de receita apresentado pelos municípios não atendeu ao anseio do art. 165, §6º da CF 1988. Isso porque, dentre os 15 municípios analisados, somente Vitória, Serra, Vila Velha, Cachoeiro de Itapemirim e Anchieta apresentaram o DRER. Contudo, observou-se que, pelo fato de os municípios mencionados terem cometido equívocos de planejamento na LDO, pela vinculação entre esta norma e a LOA, conseqüentemente, houve a reprodução dos equívocos nos DRER's. Por isso, a renúncia de receita também tem falhas de planejamento nas LOA's, o que possibilita a ocorrência de desequilíbrios orçamentários, divergindo daquilo que se espera em termos de responsabilidade fiscal. Apesar disso, é necessário destacar que o DRER apresentado na LOA do município de Vila Velha, ao contrário dos demais, planejou a renúncia de receita de forma regionalizada dentro do município, o que se considerou um diferencial, mostrando uma situação mais condizente com a interpretação do art. 165, §6º da CF 1988.

Quanto ao planejamento necessário aos benefícios instituídos ou ampliados no curso do exercício de 2021, além da compatibilidade com a LDO, esperava-se a demonstração da estimativa dos impactos orçamentários-financeiros, por força do *caput* do art. 14 da LRF e do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016), bem como a indicação das medidas de manutenção da neutralidade orçamentária dos incisos I ou II do art. 14 da LRF. No entanto, os resultados mostraram que a maioria dos municípios que compuseram a amostra analisada não cumpriu plenamente essas regras de responsabilidade fiscal.

Dentre as hipóteses de benefícios fiscais criados no exercício de 2021 nos municípios analisados, somente um (o projeto de lei do município de São Mateus) apresentou estimativa do impacto orçamentário-financeiro, atendendo ao disposto tanto no *caput* do art. 14 da LRF, quanto no art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016). Todos os demais benefícios aprovados no exercício, portanto, decorreram de lei com vício de constitucionalidade formal.

No que tange à compatibilidade com a LDO, verificou-se que os municípios de Cachoeiro de Itapemirim e Maratáizes realizaram o planejamento prévio incluindo a previsão de tais renúncias no DECRR. A garantia de consideração das medidas de compensação, por sua vez, na LOA somente foi observada pelo município de Colatina, ao instituir um programa de anistia no exercício de 2021 com efeitos no exercício de 2022, os quais foram devidamente considerados no DRER da LOA 2022. As demais propostas convertidas em lei, por não atenderem a tal observação, afastaram-se do anseio da responsabilidade fiscal, representada pela manutenção do orçamento neutro a partir das novas propostas de renúncia.

Por fim, confrontando-se a previsão de renúncia com os valores declarados no Demre, constatou-se falhas no planejamento fiscal na maioria dos municípios, tendo em vista que o montante de renúncia de receita executado foi maior do que o planejado no **cômputo** global nas leis orçamentárias. Além disso, naqueles municípios em que isso não aconteceu, ou seja, nos entes em que, globalmente, a execução foi inferior ao planejado, identificou-se que determinadas previsões de renúncia ultrapassaram o planejamento, gerando riscos individualizados de desequilíbrios fiscais. A exceção para a adequação entre os montantes de renúncia planejado e executado foi o município de Vila Velha, que, conforme declaração do Demre, renunciou volume de receita inferior ao previsto no orçamento, tanto no caráter global, quanto na avaliação individual de cada espécie de benefício fiscal e sua respectiva renúncia.

Diante do exposto, com base nos critérios estabelecidos para a avaliação do planejamento da renúncia de receita, concluiu-se que os municípios avaliados não têm observado as regras de responsabilidade fiscal de forma plena, o que além de se constituir em ilegalidade, pode ocasionar desequilíbrios.

Sintetizando os resultados obtidos com a análise da **transparência** da renúncia de receitas, verificou-se que a maioria dos municípios da amostra aprova os benefícios e incentivos fiscais a partir de leis específicas, que seriam normas de direito tributário, orçamentário ou norma tratando exclusivamente da hipótese de renúncia de receita, conforme ensina Correia Neto (2016), atendendo, portanto, ao art. 150, §6º da CF 1988. Por outro lado, constatou-se violação constitucional ao se observar que a Serra apresentou duas leis não específicas para a instituição de benefícios. Uma delas se

refere ao Código de Posturas Municipal e a outra, a um programa de regularização fundiária. Também o município de Anchieta instituiu benefício que deu origem a renúncia fiscal sem lei específica para um programa dessa natureza.

Além do critério da especialidade, é preciso que a instituição do benefício obedeça ao princípio da legalidade, o qual não foi atendido por Colatina, Itapemirim, Guarapari e Marataízes, que concederam descontos para pagamento em cota única da Cosip, sem, contudo, haver autorização formal na legislação municipal. Destaca-se, ainda, que Marataízes executou a isenção de taxa sem previsão, o que também configura uma ilegalidade, conforme argumenta Harada (2018).

A análise da transparência a partir das LDO's dos municípios para o exercício de 2021 permitiu constatar que, ao deixar de elaborar o DECRR, alguns deles não atenderam ao princípio da publicidade. Da mesma forma, aqueles que deixaram de planejar todas as renúncias previstas e executadas no curso do exercício prejudicaram a divulgação do montante que pretendiam renunciar. O município de Vila Velha, no entanto, sobressaiu-se como exceção positiva de previsibilidade e divulgação da renúncia de receita na LDO, pois, nos anexos desta, elaborou um quadro informando as leis da esfera municipal que tratavam sobre o tema. Por sua vez, Cachoeiro de Itapemirim publicou a primeira versão da lei com o DECRR, mas, ao alterá-la para incluir nova hipótese de benefício fiscal, o demonstrativo não foi consolidado.

A transparência da renúncia de receita também foi analisada na LOA, a partir da elaboração do DRER, disposto no art. 165, §6º da CF 1988. Dentre todos 15 municípios analisados, observou-se que somente Vitória, Serra, Vila Velha, Anchieta e Cachoeiro de Itapemirim elaboraram e publicaram esse demonstrativo, ora nos seus respectivos portais do Executivo e Legislativo, ora no Portal da Transparência.

Ao se avaliar a transparência dada pelos proponentes de projetos de lei que criaram ou ampliaram benefícios fiscais no exercício de 2021, esperava-se, conforme ensina Correia Neto (2016), que os requisitos do art. 14 da LRF e do art. 113 do ADCT (BRASIL, 2016) fossem disponibilizados com o projeto. Contudo, dentre os municípios que aprovaram medidas de renúncia de receita no exercício de 2021, somente na

proposta de São Mateus esse quesito foi atendido, ainda que parcialmente, por ter sido apresentada somente a estimativa do impacto orçamentário-financeiro.

Para encerrar a análise do que foi observado na categoria transparência, a partir da regular prestação de contas dos chefes do Poder Executivo dos municípios analisados ao TCE-ES acerca da renúncia de receita, constatou-se que apenas Anchieta deixou de apresentar os dados de forma completa e nos termos da norma da Corte de Contas. Isso porque não apresentou os dados consolidados e específicos de todos os benefícios fiscais instituídos em sua legislação e executados durante o exercício de 2021. Assim, o acesso às informações pelos interessados e responsáveis pelo julgamento das contas ficou restrito.

No que tange ao **equilíbrio fiscal**, última categoria analisada, constatou-se que a atenção a tal critério de responsabilidade fiscal não foi plenamente observada nas peças orçamentárias dos municípios, já que, em sua maioria não houve nem sequer indicação das medidas necessárias à manutenção da neutralidade ou, quando observada tentativa nesse sentido, indicaram medidas de compensação que não se coadunam com a interpretação do disposto no inciso II do art. 14 da LRF. Vitória e Vila Velha são exceções, pois, no ajuste do planejamento, indicaram medidas necessárias ao equilíbrio, informando, expressamente, que os valores da renúncia seriam considerados na elaboração da LOA.

Dentre os municípios nos quais houve aprovação de projetos que concederam ou ampliaram benefícios fiscais, cabe destacar que, em sua maioria, não foram previstas e estabelecidas medidas de compensação que atendessem aos requisitos dos incisos I ou II do art. 14 da LRF. Isso porque as tentativas nesse sentido não demonstraram que as metas não seriam afetadas ou indicaram medidas compensação aparentes. Tais medidas não propunham inovação, ou seja, não configuravam majoração de alíquota, nem ampliavam de base de cálculo, como também não criavam ou instituíam novo tributo. A exceção foi a proposta do município de Colatina, que, ao aprovar a anistia no exercício de 2021, inseriu no bojo da LOA para 2022 a previsão de renúncia para tal programa.

Ao avaliar a execução orçamentária a partir dos dados do Beorc, observou-se que Guarapari, além de não indicar regularmente as medidas de compensação, não tinha margem orçamentária para a concessão ou criação de qualquer novo incentivo que gerasse renúncia de receita, tendo em vista que as metas de arrecadação não foram alcançadas. Esse município apresentou *deficit* tanto na arrecadação total quanto na arrecadação dos tributos próprios, o que expõe a falta de ajuste necessário à manutenção da neutralidade para se considerar uma renúncia de receita. Presidente Kennedy e Itapemirim, por sua vez, apesar de atingirem a meta total da arrecadação, também apresentaram *deficit* na execução das receitas próprias, o que indicou a indisponibilidade financeira para a concessão de novos benefícios fiscais sem que o equilíbrio fiscal fosse posto em risco.

Na mesma direção, observou-se que Cachoeiro de Itapemirim, ao instituir os benefícios fiscais na LM 7.880/2021 (desconto no IPTU) e LM 7.916/2021 (descontos em Incentivos diversos), não indicou nem implementou as medidas para a manutenção da neutralidade orçamentária. Isso porque, com os descontos no pagamento do IPTU, o município deu margem ao *deficit* de arrecadação desse imposto com base na previsão orçamentária, acarretando frustração na estimativa da respectiva receita, o que não é compatível com a lógica da responsabilidade fiscal.

Entretanto, no todo, observou-se, a partir da execução orçamentária, que, apesar da falta de estimativa do impacto orçamentário-financeiro nas peças orçamentárias, seja de benefícios concedidos por mais de um exercício, seja por novas instituições, essa falha de planejamento da renúncia de receitas não foi capaz de afetar o equilíbrio fiscal. Isso porque as metas de arrecadação foram alcançadas, tanto quando consideradas as receitas totais, quanto nas receitas próprias. Assim, ainda que não atendesse às regras de responsabilidade fiscal para a renúncia de receita, a execução orçamentária, por outras formas, permitiu alcançar o equilíbrio pretendido pela regra.

Com base no exposto, a análise empreendida neste estudo apontou que os 15 municípios capixabas que compuseram a amostra não seguiram as regras de responsabilidade fiscal quanto à renúncia de receitas, uma vez que, majoritariamente, não houve o planejamento adequado, em descumprimento às exigências legais, previstas na CF 1988 e na LRF. Da mesma forma, não se notou preocupação no

cumprimento da transparência obrigatória da gestão fiscal, em função de falhas decorrentes do não planejamento ou até mesmo da omissão deste. Em alguns casos, essa omissão também foi observada nas peças orçamentárias e no encaminhamento dos requisitos necessários ao atendimento das regras que cercam a instituição de benefícios fiscais que dão margem à renúncia de receita. Somado a isso, observou-se que as regras necessárias à manutenção do equilíbrio fiscal não estavam sendo atendidas. Todavia, indiretamente, a neutralidade exigida pela responsabilidade fiscal se deu por meios distintos dos adotados pela gestão da renúncia de receita.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo tratou do tema responsabilidade fiscal, voltando-se à verificação de critérios legalmente instituídos a serem cumpridos na concessão ou ampliação de benefício fiscal que dá origem à renúncia de receitas. Nesta sessão, são retomados os objetivos da pesquisa, **respondendo**. Além disso, discorre-se sobre as contribuições, o produto técnico-tecnológico decorrente e os impactos da pesquisa. Discute-se, ainda, a aplicabilidade e replicabilidade do estudo, pontuando suas limitações, inovação dele decorrente, **bem como** a proposição de pesquisas futuras e a expectativa do autor com a conclusão desta pesquisa.

5.1 RESGATE E RESPOSTA AOS OBJETIVOS

A pesquisa norteou-se pelo seguinte problema: em que medida os municípios capixabas atendem às normas brasileiras de responsabilidade fiscal? Esse problema emergiu de questionamentos relacionados à renúncia de receita, para a qual há regras que devem ser atendidas quanto ao planejamento, transparência e equilíbrio fiscal, de modo que esse instituto não se transforme em um instrumento que reforça de privilégios.

A revisão da literatura permitiu lembrar o período histórico em que regras nesse sentido começaram a ser desenvolvidas em diversos países, inclusive no Brasil, e apresentar os principais alicerces e princípios da responsabilidade fiscal, a qual se volta a prover o equilíbrio necessário entre receitas e despesas, a partir de atos planejados e transparentes, sem ocasionar endividamento e fortalecendo o processo de *accountability*. A revisão também trouxe os principais aspectos teóricos em torno das regras de renúncia de receitas, destacando a melhor interpretação acerca das exigências para a concessão e ampliação de benefício fiscal, tendo como base a LRF, a CF 1988, a LDO, a LOA e, especialmente, a legislação específica exigida para a fixação do incentivo.

A partir disso, buscou-se alcançar o objetivo geral do estudo, a saber, investigar a conformação da prestação de contas de governo dos chefes do Poder Executivo de municípios do Espírito Santo ao TCE-ES com a LRF e a CF 1988 no que tange à renúncia de receitas. Para tanto, realizou-se, com base nos fundamentos teóricos e

legais, uma análise de conteúdo de cunho qualitativo delimitada aos 15 municípios que mais arrecadam no Espírito Santo. Assim, informações constantes da prestação de contas anual dos chefes do Executivo desses entes **relativas ao exercício de 2021**, apresentadas ao TCE-ES, que se constitui em órgão de controle externo, foram comparadas com a legislação sobre responsabilidade fiscal no Brasil, a partir de três categorias de análise: planejamento, transparência e equilíbrio fiscal sob o efeito dos benefícios fiscais.

Na comparação entre as informações prestadas pelos municípios acerca da renúncia de receitas com as normas de responsabilidade fiscal, o estudo constatou a existência de falhas no planejamento, na transparência e na manutenção do equilíbrio fiscal dos municípios analisados. As violações da gestão responsável da renúncia fiscal vão desde a elaboração da LDO e da LOA, estendendo-se a hipóteses de novos benefícios fiscais propostos no curso do exercício. Tal situação acaba por se refletir na execução da concessão, pois ficou evidenciado que o planejamento não foi ajustado, que não houve a transparência adequada e que as medidas de compensação necessárias ao equilíbrio não foram observadas. Evidenciou-se, com isso, que as regras de responsabilidade fiscal previstas na LRF e na CF 1988 não foram atendidas de forma plena, acarretando não conformidades com potencial para afetar a saúde fiscal do município. Isso não ocorreu pois a manutenção da neutralidade foi garantida por situações alheias à gerência das receitas próprias.

Em face disso, o processo de análise de dados empreendido nesta pesquisa acaba por se configurar em indicações didáticas de como os municípios devem proceder no planejamento da renúncia de receita, a partir da apresentação dos estudos necessários ao preenchimento do DECRR da LDO e do DRER da LOA, assim como das propostas legislativas de concessão ou ampliação de benefícios fiscais. Ao seguir, os entes estarão atendendo às regras dispostas na LRF e na CF 1988.

Da mesma forma, o a análise realizada indicou meios de dar transparência à renúncia de receita, nos canais de legislação do Executivo e Legislativo e, ainda, no Portal de Transparência, permitindo aos interessados no tema entender os mecanismos de controle aos quais são submetidos os atos de gestão. Por fim, foram indicadas,

também, medidas de compensação para a garantia da neutralidade orçamentária, ponto-chave das regras de responsabilidade fiscal sobre a renúncia de receita.

A consolidação da principal ação de controle envolvendo os pilares do planejamento, transparência e equilíbrio fiscal, como indicado mais adiante, está representada no Produto Técnico-Tecnológico desta pesquisa, configurado em uma proposta de Instrução Normativa ao TCE-ES para a regulamentação da gestão da renúncia de receita e a obrigação de prestar informações periódicas à Corte de Contas.

5.2 CONTRIBUIÇÕES GERAIS DA DISSERTAÇÃO

A revisão da literatura e das legislações traz uma contribuição acadêmica sobre a forma como é tratado o controle sobre os pilares da responsabilidade fiscal e, especificamente, sobre as regras necessárias para a instituição e ampliação da renúncia de receita no ordenamento jurídico brasileiro, a partir das categorias planejamento, transparência e equilíbrio fiscal, que também são pilares básicos da gestão fiscal responsável.

Da mesma forma, a análise de conformidade a partir dos dados apresentados nas prestações de contas analisadas permitiu apontar as inconformidades cometidas pelos gestores públicos e proponentes da política de benefícios fiscais nos municípios. Ao se analisar o tratamento dado pelos municípios à matéria, foi possível identificar os ajustes necessários, tanto para a política de proposição de incentivos quanto para a prestação de contas anual de chefes do Poder Executivo nos municípios. Em razão disso, o estudo contribui para apresentar a forma ideal de planejar, dar transparência e buscar o equilíbrio fiscal com a adoção de incentivo fiscal como política pública, e não como privilégio fiscal. Aponta, portanto, os caminhos que o proponente de projeto de lei que dá origem a renúncia fiscal deve seguir para não se afastar da obrigatória responsabilidade fiscal, já que, uma vez cumpridos os requisitos e estando o projeto formalmente instituído, a execução se faz direto ao contribuinte.

Assim, além de permitir que os proponentes da renúncia de receita executem as suas propostas tendo como parâmetro os princípios da responsabilidade fiscal, a pesquisa auxilia na execução dos controles estabelecidos nas normas sobre o tema, orientando

os agentes da *accountability*, pelo apontamento dos desvios técnicos relacionados ao instituto em questão. Com isso, o estudo colabora, de forma teórica e prática, para que os municípios aperfeiçoem as práticas de renúncia fiscal.

Nessa perspectiva, a renúncia fiscal poderá se constituir, de fato, em um método de desenvolvimento local, capaz de atender ao interesse público necessário e obrigatório a toda gestão, garantindo as receitas necessárias à manutenção do próprio ente e, ao mesmo tempo, delegando ações da competência pública à execução privada. Dito isso, é notório que a pesquisa contribui para a busca da segurança jurídica, essencial para instituições e relações da gestão pública, podendo ser adotada como instrumento de melhora do ambiente de negócios, ao mesmo tempo em que há realização do interesse público a partir de ações dos particulares beneficiários.

5.3 PRODUTO TÉCNICO-TECNOLÓGICO

A partir dos *checklists* com os pontos de controle utilizados na análise de conteúdo dos documentos para se verificar o planejamento, a transparência e o equilíbrio fiscal a partir da renúncia de receitas nos 15 municípios capixabas com maior arrecadação delineou-se uma nova metodologia de prestação de contas sobre esse instituto junto ao TCE-ES. Pretende-se que essa metodologia venha a se constituir em um controle formalmente instituído para os entes municipais, que não mais precisarão aguardar a prestação de contas anual de governo do chefe do Poder Executivo à Corte de Contas para checar inconformidades no planejamento, transparência e equilíbrio fiscal que violam a responsabilidade fiscal e são capazes de afetar a gestão municipal antes e durante o exercício.

Nesse sentido, a partir da pesquisa, foi proposta uma instrução normativa regulamentando a nova metodologia, a qual torna o controle do TCE-ES preventivo, ainda que permaneça a necessidade de análise da prestação de contas anual pela pelo órgão, a qual é necessária à emissão de parecer prévio das contas a serem direcionadas ao Poder Legislativo. A regulamentação da nova metodologia trará expertise ao TCE-ES, podendo colaborar para que outros órgãos de controle brasileiros identifiquem ações necessárias para proporcionar maior segurança na

instituição e execução de renúncias de receitas, que, se executada em sua plenitude, poderá ser, de fato, política pública.

5.4 ADERÊNCIA DA DISSERTAÇÃO

Considerando que a pesquisa focou no controle das finanças públicas e da responsabilidade fiscal a partir de aspectos vinculados à prestação de contas, legislação municipal sobre orçamento e requisitos para renúncia de receita gerais e instituídos na legislação municipal, a dissertação situa-se no contexto da Administração Pública. Dessa forma, a pesquisa se insere no Projeto estruturante 1: Governo, Políticas Públicas e Planejamento do Mestrado Profissional em Gestão Pública da Ufes, uma vez que o estudo envolve os aspectos relacionados ao planejamento fiscal do ente público, especificamente quanto à observação de medidas da CF 1988 e da LRF, ao adentrar a análise do orçamento público, especificamente de anexos e previsões das LDO's e LOA's e na legislação específica dos municípios acerca da concessão de benefícios fiscais.

5.5 IMPACTOS DA DISSERTAÇÃO

A aplicabilidade das normas de responsabilidade fiscal sobre a renúncia de receita repercute diretamente no controle da Administração Pública por parte do proponente de leis instituidoras de benefícios, dos órgãos de controle e do Poder Executivo executor da política pública de incentivo fiscal. A aplicação dos conceitos doutrinários e judiciais estabelecidos para renúncia de receita na análise da gestão fiscal e proposição de benefícios em casos concretos, representados pelos 15 municípios que compuseram a amostra deste estudo pode se constituir em fonte de consulta para gestores públicos, membros do Legislativo e representantes do controle interno das políticas públicas que envolvem a concessão de benefícios. Além disso, a verificação da conformidade da gestão da renúncia de receita dos municípios ressalta a importância do TCE-ES e de sua competência sobre a matéria, permitindo a melhora de sua atuação no âmbito do controle externo, além de auxiliar no exercício da função pública de outros órgãos, pela compartilha de sua expertise.

5.6 APLICABILIDADE E REPLICABILIDADE DA DISSERTAÇÃO

Esta pesquisa pode ser aplicada em todos os estados e municípios brasileiros, a partir da consignação e solicitação das informações pertinentes quanto à execução da renúncia de receita, planejamento orçamentário e respectivas legislações de instituição de benefícios. A leitura da descrição dos procedimentos metodológicos adotados no estudo dá base à replicação da análise aqui realizada.

5.7 INOVAÇÃO DA DISSERTAÇÃO

O tema da responsabilidade fiscal sobre a renúncia de receitas ainda repousa sobre diversos paradigmas de ordens política e social. Da mesma forma, o controle externo ainda é incipiente ou realizado de forma tardia, o que redundará na violação das normas de responsabilidade fiscal sem que os agentes responsáveis se atentem para tanto, expondo, conseqüentemente, a gestão fiscal do município.

Assim, partir da LRF e da CF 1988 para definir, em caráter teórico-prático, instrumentos necessários ao planejamento, transparência e manutenção do equilíbrio fiscal, os quais se refletem nas leis de proposição de benefícios fiscais e nas leis orçamentárias dos municípios, é uma ação que coopera com o incremento da segurança jurídica das respectivas normas e da atuação pública na aplicação do instituto da renúncia fiscal. À parte isso, deve-se considerar os benefícios recebidos pelo contribuinte beneficiário da medida.

Além disso, o estudo estimula o controle externo contínuo e temporal sobre a renúncia de receita, estimulando ações por parte dos Tribunais de Contas. Desse modo, aprimora a qualidade dos trabalhos técnicos e, ainda, colabora com a difusão de conhecimento e exercício de outros agentes públicos atuantes na gestão de controle e execução dos benefícios fiscais.

5.8 COMPLEXIDADE DA DISSERTAÇÃO

A dissertação pode ser classificada como sendo de complexidade média, ante o esforço realizado para tratar da responsabilidade fiscal e das normas de renúncia de receita e a conjugação da teoria sobre esse instituto com os aspectos práticos

consubstanciados nos documentos da prestação de contas, da legislação orçamentária municipal e das leis que instituíram os benefícios fiscais. Há de se destacar, todavia, que a presente pesquisa esteve limitada à disponibilização das informações pelos municípios da amostra quanto à prestação de contas e à regular transparência. O não atendimento de alguns pontos por parte de alguns entes acabou por restringir a análise.

5.9 ÊNFASE DA DISSERTAÇÃO

O estudo deu ênfase à responsabilidade fiscal sobre as regras de renúncia de receita no que tange aos pilares do planejamento, transparência e equilíbrio fiscal, procedendo à análise de informações apresentadas nas leis de aprovação dos benefícios, das peças orçamentárias e da apresentação da prestação de contas da execução dos programas de incentivo existentes nos 15 municípios capixabas que compuseram a amostra.

De forma prática, a pesquisa é cabível quando se pensa em uma mudança na atuação do controle externo da renúncia de receita, sendo capaz de influenciar ações de controle por parte dos poderes Executivo e Legislativo municipais, como também do Ministério Público, como demandante que este é junto ao Poder Judiciário. A pesquisa pautou-se no intuito de aperfeiçoar a gestão do instituto da renúncia de receita, a fim de superar a visão de que esta seria unicamente fonte de privilégios, ressaltando-a, em vez disso, como ferramenta de política pública.

5.10 SUGESTÃO PARA TRABALHOS FUTUROS

O presente trabalho não esgota a discussão sobre a responsabilidade fiscal acerca das renúncias de receitas, de forma que, além das categorias apresentadas, destaca-se a necessidade de estudos voltados à avaliação dos controles democráticos exercidos no bojo da formulação, aprovação e execução dos respectivos programas de incentivo, como forma de aferir a tecnicidade das medidas, para que estas representem não a concessão de privilégios, mas de política pautada no interesse público. Quanto à execução dos programas de renúncia de receita, sugere-se a realização de pesquisas para a verificação da economicidade e eficiência do gasto

tributário, de forma a constatar se há mais vantagem na proposta de gasto indireto ou se é mais viável que o ente estatal delegue ao particular a realização da competência pública.

Além disso, o estudo sobre responsabilidade fiscal sinalizou a necessidade de investigações sobre a formulação dos orçamentos, haja vista que, na avaliação do equilíbrio fiscal, constatou-se que os planejamentos apresentados continham diferenças em relação à execução orçamentária. Isso traz insegurança quanto à aplicabilidade das previsões, além de riscos de não haver cumprimento das pretensões e competências do ente público correspondente. Ainda sob ponto de vista orçamentário, nota-se a necessidade de aprofundamento em análises sobre o federalismo fiscal no Espírito Santo, o nível de dependência externa de recursos e os efeitos históricos a partir das políticas do estado e da União.

5.11 EXPECTATIVAS DO PESQUISADOR

A ideia deste estudo surgiu pela constatação do pesquisador de sua necessidade de se aprofundar no tema de competência constitucional do controle exercido pelos Tribunais de Contas, enfocando a análise das prestações de contas e dos limites da atuação do órgão. Assim, espera-se que este estudo sirva para dirimir dúvidas sobre a interpretação das normas de responsabilidade fiscal, contribuindo com os proponentes de incentivo fiscal no sentido de que sejam capazes de demonstrar o cumprimento dos requisitos a partir de planejamento adequado, divulgado amplamente nos meios necessários e resguardando o equilíbrio fiscal e o interesse público da proposta. Da mesma forma, espera-se que esta dissertação contribua com a atuação do controle externo, seja com os aspectos doutrinários das normas, seja com a demonstração do que se espera nas categorias aqui avaliadas, de forma a encorajar o aprimoramento necessário ao alcance da finalidade pública e manutenção da sustentabilidade fiscal.

Cabe destacar a alta expectativa do pesquisador quanto à tramitação e aprovação do produto técnico-tecnológico no âmbito do TCE-ES. Vislumbra-se que o PTT poderá se constituir em um instrumento indutor do aprimoramento do controle do órgão e desenvolvimento de método de avaliação constante, prevenindo riscos, ao contrário

do que ocorre no modelo adotado até então. Nesse sentido, entende-se que a nova metodologia exigirá maior organização dos jurisdicionados, mas, também, abrir oportunidades de cooperação técnica com outros órgãos. Por fim, há expectativa de se utilizar o presente estudo para capacitar todos os profissionais interessados e os responsáveis envolvidos com o tema renúncia de receita, permitindo a formulação de análises técnicas que resguardem a responsabilidade fiscal e o interesse público.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

AFONSO, J. R. Uma história da lei brasileira de responsabilidade fiscal. **Direito Público**, [S. l.], v. 13, 2016. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/2610>. Acesso em: 10 mar. 2022.

ALMEIDA, F. C. R. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do Tribunal de Contas da União**, [S. l.], n. 88, p. 54-65, 2001. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/892/957#:~:text=O%20ato%20de%20renunciar%20%C3%A0,%3A%20federal%2C%20estadual%20e%20municipal>. Acesso em: 10 mar. 2022.

ALMEIDA, F. C. R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 31, n. 84, p. 22-28, 2000. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984>. Acesso em: 10 mar. 2022.

ARAÚJO, A. H. D. S.; SANTOS FILHO, J. E. D.; GOMES, F. G. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos e consequências sobre os municípios alagoanos no período 2000-10. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 3, p. 739-759, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-7612132652>. Acesso em: 23 out. 2021.

ASATRYAN, Z.; FELD, L. P.; GEYS, B. Partial fiscal decentralization and sub-national government fiscal discipline: empirical evidence from OECD countries. **Public Choice**, [S. l.], p. 307-320, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s11127-015-0250-2>. Acesso em: 23 out. 2021.

AUSTRALIA. **Charter of Budget Honesty Act 1998**. 1998. Disponível em: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2020C00126>. Acesso em: 02 mar. 2022.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 1977.

BASTOS, P. P. Z. **Austeridade para quem?** A crise global do capitalismo neoliberal e as alternativas no Brasil. 2015. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbnmnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.eco.unicamp.br/images/arquivos/artigos/3410/TD257.pdf>. Acesso em: 23 out. 2021.

BETHLENDI, A.; LENTNER, C. Subnational fiscal consolidation: the Hungarian path from crisis to fiscal sustainability in light of international experiences. **Sustainability**, v. 10, n. 9, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/su10092978>. Acesso em: 23 out. 2021.

BOBBIO, N. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007.

BORKAKATI, S.; GYANENDRA, S. Fiscal responsibility law and subnational finance in India: an analysis of Assam's fiscal scenario. **Ekonomski horizonti**, [S. l.], v. 23, n. 1, p. 71-84, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.5937/ekonhor2101071b>. Acesso em: 23 out. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Brasília, 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm. Acesso em: 06 ago. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 01 set. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020**. Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Brasília, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp173.htm. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

CÂMARA, R. H. Análise de conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações. **Gerais: Revista Interinstitucional de Psicologia**, Belo Horizonte, v. 6, n. 2, p. 179-191, 2013. Disponível em: http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1983-82202013000200003. Acesso em: 15 nov. 2021.

CASTAGNA, R. A. **O direito financeiro dos gastos tributários**: planejamento, governança e controle. São Paulo: Dialética, 2021.

CEVIK, S. Anchor me: the benefits and challenges of fiscal responsibility. **Asian-Pacific Economic Literature**, [S. l.], v. 33, n. 1, p. 33-47, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/apel.12253>. Acesso em: 23 out. 2021.

CONTI, J. M. **Levando o direito financeiro a sério**: a luta continua. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2019.

CONTI, J. M. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020.

CORREIA NETO, C. B. Novo regime fiscal ampliou controle judicial dos benefícios fiscais. **Revista Conjur**, São Paulo, 16 mar. 2019. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2019-mar-16/observatorio-constitucional-regime-fiscal-ampliou-controle-judicial-beneficios-fiscais>. Acesso em: 14 abr. 2022.

CORREIA NETO, C. B. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA, J. F. Reflexos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios brasileiros. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. **Anais eletrônicos** [...]. Disponível em: http://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=http%3A%2F%2Flegado.fucape.br%2F_public%2Fproducao_cientifica%2F2%2Fjose%2520fernandes.pdf&clen=355492&chunk=true. Acesso em: 01 mar. 2022.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. Tradução: Luciana de Oliveira da Rocha. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

CRUZ, A. F. D. *et al.* A gestão fiscal do estado do Rio de Janeiro: uma análise à luz da LRF e da sustentabilidade da dívida no período de 2001 a 2017. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 52, n. 4, p. 764-775, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-7612174116>. Acesso em: 23 out. 2021.

CRUZ, C. F. D.; AFONSO, L. E. Gestão fiscal e pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: evidências em grandes municípios. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 52, n. 1, p. 126-148, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-7612165847>. Acesso em: 23 out. 2021.

CRUZ, C. F. D.; MACEDO, M. Á. D. S.; SAUERBRONN, F. F. Responsabilidade fiscal de grandes municípios brasileiros: uma análise de suas características. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 6, p. 1375-1399, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/s0034-76122013000600003>. Acesso em: 23 out. 2021.

DALMONECH, L. F.; TEIXEIRA, A.; SANT'ANNA, J. M. B. O impacto ex-post da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 nas finanças dos estados brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 4, p. 1173-1196, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/s0034-76122011000400012>. Acesso em: 23 out. 2021.

DEBUS, I.; NASCIMENTO, E. R. Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal: LC 101 de 4 de maio de 2000. **Revista Jurídica Virtual**, Brasília, v. 3, n. 24, 2001. Disponível em: <http://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1084>. Acesso em: 02 set. 2021.

DECOSTER, A.; FLAWINNE, X.; VANLEENHOVE, P. Generational accounts for Belgium: fiscal sustainability at a glance. **Empirica**, [S. l.], v. 41, p. 663-686, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s10663-013-9223-1>. Acesso em: 23 out. 2021.

DOLLS, M. *et al.* Fiscal sustainability and demographic change: a micro-approach for 27 EU countries. **International Tax and Public Finance**, [S. l.], v. 24, p. 575-615,

2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s10797-017-9462-3>. Acesso em: 23 out. 2021.

ESPÍRITO SANTO. **Lei Complementar nº 621, de 8 de março de 2012**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo e dá outras providências. Vitória, 2012. Disponível em: <https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/formidable/>. Acesso em: 19 mar. 2022.

FERREIRA, S. V. M. **Benefícios fiscais**: definição, revogação e anulação. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Código de Transparência Fiscal**. Washington, 2014. Disponível em: <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>. Acesso em: 04 fev. 2022.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Fiscal rules**: anchoring expectations for sustainable public finances. Washington, 2009. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/121609.pdf>. Acesso em: 04 fev. 2022.

FURTADO, J. R. C. O controle da renúncia de receita. **Interesse Público**, Belo Horizonte, v. 8, n. 39, p. 411-422, 2006. Disponível em: <http://bdjur.stj.br/dspace/handle/2011/30758>. Acesso em: 10 fev. 2022.

FURTADO, J. R. C. **Direito financeiro**. 2. ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 4, p. 65-71, 1995. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-75901995000300004>. Acesso em: 10 mar. 2022.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HARVEY, D. **O neoliberalismo**: história e implicações. São Paulo: Edições Loyola, 2008.

HENRIQUES, E. F. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

INTOSAI – INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Intosai Gov 9100**: guidelines for internal control standards for the public sector. Budapest, 2004. Disponível em: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf. Acesso em: 22 fev. 2022.

JACOB, L. R. **Incentivos fiscais à inovação**: uma abordagem da extrafiscalidade como instrumento de desenvolvimento socioeconômico nacional. Dissertação

(Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2018.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2003.

LAVILLE, C.; DIONNE, J. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**. Porto Alegre: Artmed, 1999.

LINHARES, F.; PENNA, C. M.; BORGES, G. S. A. Os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios do Piauí. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 3, p. 1359-1373, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000600002>. Acesso em: 6 abr. 2022.

MALCHER, C. S. Z. G. **Renúncia de receita tributária: o caso do Estado do Pará**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Pará, Belém, 2012.

MARTINS, I. G. S.; NASCIMENTO, C. V. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MEDEIROS, K. R. de *et al.* Lei de Responsabilidade Fiscal e as despesas com pessoal da saúde: uma análise da condição dos municípios brasileiros no período de 2004 a 2009. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 6, p. 1759-1769, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1413-81232017226.22852016>. Acesso em: 23 out. 2021.

MELLO, C. A. B. de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MINAYO, M. C. S. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 21. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

MOREIRA NETO, D. de F. A lei de responsabilidade fiscal e seus princípios jurídicos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 221, p. 71-93, 2000. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v221.2000.47557>. Acesso em: 10 fev. 2022.

MOUTINHO, D. V. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes do Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020.

NEW ZEALAND. **An introduction to New Zealand's fiscal policy framework**. 2015. Disponível em: <http://purl.oclc.org/nzt/g-nzfpf>. Acesso em: 02 mar. 2022.

NEYAPTI, B. Fiscal decentralization, fiscal rules and fiscal discipline. **Economics Letters**, [S. l.], v. 121, n. 3, p. 528-532, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2013.10.006>. Acesso em: 23 out. 2021.

OLIVEIRA, R. F. de. **Curso de direito financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OLIVEIRA, W. de. **Curso de responsabilidade fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

OLIVEIRA, W. de. O equilíbrio das finanças públicas e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Fórum de Contratação e Gestão Pública**, Belo Horizonte, v. 9, n. 101, 2010. Disponível em:

<https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/138/21436/52272>. Acesso em: 5 set. 2021.

PEREIRA, B. S. Impacto dos princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal na gestão municipal. **Conteúdo Jurídico**, Brasília, 04 set. 2015. Disponível em:

<https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/45121/impacto-dos-principios-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-na-gestao-municipal>. Acesso em: 27 mar. 2022.

PEREIRA, L. F. L.; KANAYAMA, R. L. As finanças públicas oitocentistas de Portugal e Brasil. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 8, n. 32, 2010. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=70681>. Acesso em: 12 set. 2021.

PEREIRA, M. G. **Artigos científicos**: como redigir, publicar e avaliar. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 2011.

PETKOV, V. S. Advantages and disadvantages of fiscal discipline in Bulgaria in times of crisis. **Contemporary Economics**, [S. l.], v. 8, n. 1, p. 47-56, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.5709/ce.1897-9254.130>. Acesso em: 23 out. 2021.

PISCITELLI, T. **Direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Método, 2018.

PONTES LIMA, E. C. Mais Governança na Renúncia de Receitas. **Instituto Rui Barbosa**, 14 dez. 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/artigo/mais-governanca-na-renuncia-de-receitas/>. Acesso em: 05 nov. 2022.

QUEIROZ, A. C. S. **Gastos tributários indiretos e o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas da União**: um estudo sobre a importância do controle de seus resultados. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

RAMOS-HERRERA, M. D. C.; SOSVILLA-RIVERO, S. Fiscal sustainability in aging societies: evidence from Euro area countries. **Sustainability**, [S. l.], v. 12, n. 4, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/su122410276>. Acesso em: 23 out. 2021.

RASSELLI, A. F. **Finanças públicas**: estudo da política fiscal no Espírito Santo nas décadas de 2000 e 2010. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Programa de Mestrado Profissional em Gestão Pública, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2017.

REZENDE, F. A. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RODRIGUES, J. H. W. **Contribuições para o aprimoramento da administração tributária dos municípios do Espírito Santo**. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Programa de Mestrado Profissional em Gestão Pública, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2021.

SACRAMENTO, A. R. S. Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da *accountability* no Brasil. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 47, p. 20-48, 2005. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/44042/42965>. Acesso em: 10 mar. 2022.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodología de la investigación**. 6. ed. Ciudad de México: McGraw-Hill, 2014.

SANTOS, C. A. C. D. **O controle de legitimidade dos incentivos tributários: as faces do fomento na política fiscal**. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

SANTOS, S. R. T. D.; ALVES, T. W. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 1, p. 181-208, 2011. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6988>. Acesso em: 29 mar. 2022.

SCAFF, F. F.; CONTI, J. M. **Lei de responsabilidade fiscal: 10 anos de vigência – questões atuais**. Florianópolis: Conceito, 2010.

SILVA, M. A. M. **A renúncia de receita e a lei de responsabilidade fiscal: o caso do Estado do Rio Grande do Sul**. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2021.

SOMAVILLA, J. L.; LOBATO, P. H. B. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas. **Revista Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 70, n. 1, p. 64-77, 2009.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.303**. Direito Tributário – Imposto – IPVA – Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores. Recorrente: governador do Estado de Roraima. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso, 14 de março de 2022a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur461004/false>. Acesso em: 15 abr. 2022.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.357**. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Arts. 14, 16, 17 e 24. Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO/2020). art. 114, *caput*, e parágrafo 14. Requerente: presidente da República. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 13 de maio de 2022b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754438956>. Acesso em: 11 jun. 2022.

STN – SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Demonstrativos Fiscais**: aplicado à União e aos estados, Distrito Federal e municípios. 12. ed. Brasília, 2021.

TAVARES, M. A. R. *et al.* Princípios e regras em finanças públicas: a proposta da Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil. *In*: SEMINÁRIO DE POLÍTICA FISCAL DA CEPAL, 11., 1999, Brasília. **Anais eletrônicos** [...]. Disponível em: [file:///C:/Users/t203569/Downloads/PRINCIPIOS_E_REGRAS_EM_FINANCAS_PUBLICAS_A_PROPOSTA%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/t203569/Downloads/PRINCIPIOS_E_REGRAS_EM_FINANCAS_PUBLICAS_A_PROPOSTA%20(1).pdf). Acesso em: 07 maio 2022.

TCE-ES – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Instrução Normativa nº 68, de 08 de dezembro de 2020**. Estabelece critérios para a composição, organização e apresentação da prestação de contas anual, prestação de contas mensal, remessas de dados, informações e demonstrativos sobre a execução orçamentária, financeira, patrimonial, gestão fiscal e previdenciária, por meio eletrônico, ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo e dá outras providências. Vitória, 2020. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/2020/12/InstrucaoNormativa68-2020-4-1.pdf>. Acesso em: 23 out. 2021.

TER-MINASSIAN, T. Fiscal rules for subnational governments: can they promote fiscal discipline? **OECD Journal on Budgeting**, [S. l.], v. 6, n. 3, p. 1-11, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/budget-v6-art17-en>. Acesso: 11 set. 2021.

TER-MINASSIAN, T. **Riscos fiscais para os estados brasileiros**. 2013. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10438/26044>. Acesso em: 01 fev. 2022.

TESCH, R. **Qualitative research**: analysis types and software tools. [S. l.]: New Falmer Press, 1990.

TOFAN, M.; ONOFREI, M.; VATAMANU, A. F. Fiscal responsibility legal framework—new paradigm for fiscal discipline in the EU. **Risks**, [S. l.], v. 8, n. 3, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/risks8030079>. Acesso em: 23 out. 2021.

TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

ZANELLA, L. C. H. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração.**
Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração – UFSC, 2009.

ANEXO A

QUADRO DE PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO

Nº de ordem	Município	Processo de Prestação de Contas
1	Vitória	TC 6548/2022-3
2	Serra	TC 6523/2022-3
3	Vila Velha	TC 6627/2022-4
4	Cariacica	TC 6687/2022-6
5	Linhares	TC 7189/2022-3
6	Cachoeiro de Itapemirim	TC 7673/2022-6
7	Aracruz	TC 8084/2022-1
8	Colatina	TC 6508/2022-9
9	Itapemirim	TC 6821/2022-7
10	Guarapari	TC 2366/2022-9
11	Presidente Kennedy	TC 6823/2022-1
12	Marataízes	TC 7556/2022-1
13	São Mateus	TC 6818/2022-1
14	Viana	TC 6846/2022-2
15	Anchieta	TC 7700/2022-1

Fonte: elaborado com base em informações do sistema Eteces (2022).

ANEXO B

CHECKLIST PARA ANÁLISE DO PLANEJAMENTO FISCAL

Pontos de controle exigidos em lei	Vitória	Serra	Vila Velha	C. Itapemirim	Cariacica	Colatina	Guarapari	Marataízes	Viana	Anchieta	Linhares	Aracruz	Itapemirim	P. Kennedy	São Mateus
LDO traz o DECRR (art. 4º, §2º, V, LRF)															
DECRR trouxe algum conteúdo planejado (art. 4º, §2º, V LRF)															
DECRR atende ao modelo do MDF (STN, 2021)															
DECRR traz todas as previsões das renúncias declaradas como executadas no Demre (art. 4º, §2º, V e art. 1º, §1º, LRF)															
DECRR traz as renúncias projetadas (art. 1º, §1º e art. 14, LRF)															
Projeto de lei traz estimativa do impacto orçamentário-financeiro da concessão ou ampliação de benefícios no exercício (art. 14, <i>caput</i> , LRF e art. 113 do ADCT)															
Projeto de lei para a concessão ou ampliação de benefícios no exercício é compatível com a LDO (art. 14, <i>caput</i> , LRF)															
Projeto de lei para a concessão ou ampliação de benefícios no exercício apresenta medida de manutenção da neutralidade orçamentária (art. 14, I ou II, LRF)															
LOA traz o DRER (art. 165, §6º, CF 1988)															
Renúncias praticadas são compatíveis com o planejamento global															
Renúncias praticadas são compatíveis com o planejado por tipo de benefício															

Fonte: elaborado a partir de Brasil (1988, 2000, 2016) e STN (2021).

CHECKLIST PARA ANÁLISE DA TRANSPARÊNCIA FISCAL

Pontos de controle exigidos em lei	Vitória	Serra	Vila Velha	C. Itapemirim	Cariacica	Colatina	Guarapari	Marataízes	Viana	Anchieta	Linhares	Aracruz	Itapemirim	P. Kennedy	São Mateus
Todos os benefícios foram aprovados por lei específica (art. 150, §6º, CF 1988)															
Houve concessão de benefício fiscal sem qualquer legislação (art. 150, §6º, CF 1988)															
DECRR foi publicado nos canais de transparência da legislação do município (<i>caput</i> art. 37, CF 1988 e art. 1º, §1º, LRF)															
Houve falha no planejamento no DECRR, afetando, em consequência, a transparência (art. 4º, §2º, inciso V, LRF)															
DRER foi publicado nos canais de transparência da legislação do município (<i>caput</i> art. 37, CF 1988 e art. 1º, §1º, LRF)															
O proponente dos projetos de lei apresentados no exercício em análise demonstrou a estimativa do impacto orçamentário-financeiro (art. 1º, §1º e <i>caput</i> art. 14, LRF)															
O proponente dos projetos de lei apresentados no exercício demonstrou compatibilidade com a LDO (art. 1º, §1º e <i>caput</i> art. 14, LRF)															
O proponente dos projetos de lei apresentados no exercício apresentou medidas de compensação para manter o equilíbrio orçamentário (art. 14, I ou II, LRF)															
A prestação de contas (Demre e o LCare) cumpriu os requisitos do TCE-ES (Anexo III, IN 68/2020)															

Fonte: elaborado a partir de Brasil (1988, 2000, 2016) e TCE-ES (2020).

CHECKLIST PARA ANÁLISE DO EQUILÍBRIO FISCAL

Pontos de controle exigidos em lei	Vitória	Vila Velha	Serra	Cariacica	Linhares	Aracruz	Colatina	Viana	Anchieta	Itapemirim	P. Kennedy	C. Itapemirim	Marataízes	São Mateus	Guarapari
No DECRR, há previsão das medidas para a manutenção do equilíbrio (a renúncia foi considerada na elaboração da LOA ou há indicação de medidas efetivas de compensação – elevação de alíquota, ampliação de base de cálculo ou criação de tributo ou contribuição) (art. 4º, §2º, V e art. 14, I ou II, LRF)															
Há indicativo de que a previsão de Compensação do DECRR refletiu na LOA, especialmente no DRER (art. 165, §2º e §6º da CF 1988)															
Projetos de receita encaminhados para renúncia de receita no exercício de 2021 mostram medidas para a manutenção do equilíbrio (art. 14, I ou II, LRF) (em % de atendimento)															
Execução orçamentária, na análise global, atingiu a previsão de receita (Beorc – prestação de contas de governo)															
A previsão de receita própria do município permite conceder benefícios sem afetar o equilíbrio (Beorc – prestação de contas de governo)															
A previsão individualizada do tributo objeto de novo benefício fiscal no exercício demonstrou ter margem para renúncia de receita sem risco ao equilíbrio fiscal ao ser comparado com o valor arrecadado (% de atendimento)															

Fonte: elaborado a partir de Brasil (1988, 2000, 2016).

ANEXO C

AUTORIZAÇÃO PARA USO DE DOCUMENTOS DOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS APRESENTADOS JUNTO AO TCE-ES



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Confira em www.tces.es.br
Identificador: 92FFC-72135-064A5



Decisão em Protocolo 00019/2022-7

Protocolo(s): 02135/2022-2

Assunto: Solicitação / Remessa de informações

Criação: 02/02/2022 13:28

Origem: GAP - Gabinete da Presidência

Interessado(s): VINICIUS BERGAMINI DEL PUPO - CPF: 113.280.777-80

I - RELATÓRIO

Trata o protocolo TC 2135/2022-2 de requerimento formulado pelo auditor de controle externo desta Corte, Vinicius Bergamini Del Pupo – matrícula 203.569, pretendendo autorização de acesso aos documentos e deliberações constantes dos processos de controle externo para viabilizar a realização de pesquisa para dissertação de mestrado do Programa de Mestrado Profissional em Gestão Pública da Universidade Federal do Espírito Santo (UFES).

Ademais, informa o Interessado que *"não serão utilizados os nomes dos agentes responsáveis na pesquisa acadêmica desenvolvida, mas tão somente o conjunto de informações estritamente técnicas consignadas nas peças elaboradas pelos auditores de controle externo e nos acórdãos proferidos pelo Corpo Deliberativo da Tribunal"*, conforme se depreende da Petição Inicial 224/2022-3 (peça 01).

II - FUNDAMENTO.

Inicialmente, cumpre registrar que compete privativamente ao presidente do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo dirigir o Tribunal e seus serviços auxiliares bem como desempenhar outras atribuições relacionadas ao exercício das funções



+55 27 3334-7600



www.tces.es.br



@tcespiritosanto



Rua José de Alexandre Bualiz, 157 - Enseada de Sua | Vitória - ES | CEP: 23050-913

Rodrigo Flávio
Presidente do
Tribunal
02/02/2022 16:11

administrativas e praticar os atos de administração financeira, orçamentária e patrimonial, conforme consta do artigo 13, incisos I, IV, VIII, IX e XX, da Lei Complementar Estadual 621, de 8 de março de 2012 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo).

Ademais, cumpre registrar que muito embora, em regra, os processos de controle externo sejam públicos e que atualmente todos os processos de controle externo do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo estejam no formato digital, alguns deles decorrem do processo de digitalização e que pode causar maior trabalho na pesquisa e localização de peças específicas, em especial naqueles processos mais volumosos.

Há, ainda, situações específicas que por questões processuais (processos ainda em fase de instrução) ou por atendimento às disposições Constitucionais (intimidade, imagem etc.) ou legais, alguns documentos podem ter informações pessoais, sensíveis e reservadas, fazendo com que não estejam disponíveis para consulta e acesso público, devendo ter o tratamento adequado ao disposto na Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei nº 12.527/2011) e na Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD (Lei nº 13.709/2018).

Neste contexto, ainda que o Requerente seja auditor de controle externo desta Corte e já tenha acesso aos documentos inseridos nos processos de controle externo, tenho que as informações coletadas devem ser utilizadas exclusivamente para a finalidade proposta e com a observância estrita dos preceitos da Lei de Acesso à Informação e da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais.

III DECISÃO

Por todo o exposto, com fundamento no artigo 13 incisos I, IV, VIII, IX e XX da Lei Complementar nº 621/2012 (Lei Orgânica do TCEES), **DEFIRO** o pedido com a



155 27 3334-7500



www.tcees.br



@tceespiritasanto



Rua José de Alexandre Bualiz, 157 - Enseada do Suá | Vitória - ES | CEP: 29050-913

advertência de que o Interessado deverá utilizar as informações coletadas exclusivamente para a finalidade informada e com a estrita observância dos preceitos da Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei nº 12.527/2011) e da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD (Lei nº 13.709/2018).

Determino a remessa do protocolo para a Secretaria Geral de Controle Externo (SEGEX) para ciência e comunicação ao Requerente.

Após, archive-se.

Em 2 de fevereiro de 2022.

RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

Conselheiro Presidente

ANEXO D



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA**



VINICIUS BERGAMINI DEL PUPO

Prof. Dr. ROGÉRIO ZANON DA SILVEIRA

ANTEPROJETO DE NORMA:

**PROPOSTA DE INSTRUÇÃO NORMATIVA DISCIPLINANDO A REMESSA
DE INFORMAÇÕES PARA O EXERCÍCIO DO CONTROLE EXTERNO
SOBRE A RENÚNCIA DE RECEITA NO ÂMBITO DO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

VITÓRIA-ES

2022



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA



PROGRAMA DE MESTRADO EM GESTÃO PÚBLICA - UFES	
Tipo e Título do Produto Técnico/Tecnológico	
Anteprojeto de norma: proposta de Instrução Normativa disciplinando a remessa de informações para o exercício do controle externo sobre a renúncia de receita no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo	
Autores do PTT	
1. Vinicius Bergamini Del Pupo (Egresso)	Orcid: https://orcid.org/0000-0001-8050-0846
2. Prof. Dr. Rogério Zanon da Silveira (Orientador)	Orcid: https://orcid.org/0000-0002-1410-2767
Instituição estudada	
Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo - TCEES	
Recebimento do Produto Técnico/Tecnológico	
Secretário da Escola de Contas Públicas (Gestor da Instituição)	
Setor/Função do recebimento	
Escola de Contas Públicas do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo	
Dados do egresso	
Nome da Instituição do discente/egresso- Origem da Vaga () UFES (x) Conveniada () Demanda Social	
Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo - TCEES	
Vínculo/Setor de trabalho do discente/egresso: Auditoria	
Título da dissertação que deu origem ao Produto Técnico/Tecnológico	
A atuação dos municípios em face das regras de responsabilidade fiscal sobre as renúncias de receitas	
Links do repositório da dissertação	
https://gestaopublica.ufes.br/pt-br/produto-tecnico-tecnologico-oriundo-dissertacao	
http://www.gestaopublica.ufes.br/pt-br/pos-graduacao/PGGP/disserta%C3%A7%C3%B5es-defendidas	

E-mail: vibergamini@hotmail.com	
Matrícula do egresso no PGGP: 2021130857	Data da titulação:
Palavras-chave: Finanças públicas. Responsabilidade fiscal. Renúncia de receitas. Benefício fiscal. Controle.	

VITÓRIA-ES

2022



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA



Vitória/ES, 13 de dezembro de 2022.

Ao Secretário da Escola de Contas Públicas do TCEES

Fábio Vargas Souza

Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

Assunto: Entrega de produto técnico

Sr. Secretário,

Tendo sido aprovado no processo seletivo para cursar o Mestrado Profissional em Gestão Pública, oferecido pela Universidade Federal do Espírito Santo (Ufes) em convênio com esta instituição, após a obtenção do título de Mestre, encaminho o produto técnico/tecnológico, em sua versão final para depósito no repositório institucional, denominado – Anteprojeto de norma: proposta de Instrução Normativa disciplinando a remessa de informações para o exercício do controle externo sobre a renúncia de receita no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo - resultante da minha pesquisa de conclusão de curso, desenvolvido sob a orientação da prof. Dr. Rogério Zanon da Silveira.

Atenciosamente



Documento assinado digitalmente
VINICIUS BERGAMINI DEL PUPO
Data: 15/12/2022 16:32:00-0300
Verifique em <https://verificador.itl.br>

VINICIUS BERGAMINI DEL PUPO

Mestre pelo Programa de Pós-Graduação
em Gestão Pública - PPGGP-Ufes



Documento assinado digitalmente
ROGERIO ZANON DA SILVEIRA
Data: 15/12/2022 16:08:47-0300
Verifique em <https://verificador.itl.br>

ROGÉRIO ZANON DA SILVEIRA

Pós-Graduação em Gestão Pública
PPGGP - Ufes



Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
Rua José Alexandre Bualiz, nº 167 – Enseada do Suá, Vitória/ES

ATESTADO DE RECEBIMENTO/EXECUÇÃO DE PRODUTO TÉCNICO/TECNOLÓGICO

Atestamos para fins de comprovação que recebemos o produto/serviço, dentro de padrões de qualidade, prazo e viabilidade, contidos no documento intitulado Anteprojeto de norma: proposta de resolução regulamentando a realização de consulta pública no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, que teve como origem os resultados da dissertação desenvolvida por Vinicius Bergamini Del Pupo, no Mestrado Profissional em Gestão Pública da Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), orientado pelo prof. Dr. Rogério Zanon da Silveira. O resultado consiste em um anteprojeto para implementar uma Instrução Normativa disciplinando a remessa de informações para o exercício do controle externo sobre a renúncia de receita no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Os recursos necessários ao desenvolvimento da pesquisa foram parcialmente investidos por esta instituição, dado que foi desenvolvida por um servidor do nosso quadro de pessoal.

Vitória-ES, 15 de dezembro de 2022.

Fábio Vargas Souza
Secretário de Escola de Contas Públicas do TCEES

Assinado digitalmente. Conferência em www.tcees.es.br idificador: 80822-51622-r2440



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA



Anteprojeto de norma: proposta de Instrução Normativa disciplinando a remessa de informações para o exercício do controle externo sobre a renúncia de receita no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

1 INTRODUÇÃO

O produto técnico/tecnológico (PPT) é decorrente da dissertação defendida como trabalho de conclusão do Programa de Mestrado em Gestão Pública da Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), em decorrência da cooperação firmada entre a Universidade Federal do Espírito Santo e o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCE-ES, entidade na qual ocupo o cargo de Auditor de Controle Externo.

O trabalho está relacionado a área da administração pública, haja vista que visa aprimorar a gestão pública ao propor melhoria no grau de segurança jurídica dos agentes submetidos à jurisdição do TCE-ES.

2 TIPO DO PRODUTO TÉCNICO/TECNOLÓGICO OBTIDO

O produto técnico apresentado está no formato de anteprojeto de norma, referindo-se a proposta de Instrução Normativa disciplinando a remessa de informações para o exercício do controle externo sobre a renúncia de receita no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

3 SITUAÇÃO ENCONTRADA ANTES DA PESQUISA

A ideia desta pesquisa surgiu no curso da elaboração da dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública na UFES, sobre a atuação

dos municípios em face das regras de responsabilidade fiscal sobre a renúncia de receita.

Conforme art. 3º da Lei Complementar Estadual n. 621/2012 (ESPÍRITO SANTO, 2012), o TCE-ES, no âmbito de sua competência e jurisdição, pode expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade.

O parágrafo único do art. 217 da Resolução TC 261/2013 (ESPÍRITO SANTO, 2013) que representa o Regimento Interno do TCE-ES estabelece que a Corte regulamentará o exercício do controle interno sobre as receitas e renúncia de receitas. Sobre o tema, observou-se somente as exigências presentes na Instrução Normativa TC 68/2020 (ESPÍRITO SANTO, 2020), que estabelece critérios e a forma para apresentação da prestação de contas anual referente ao tema renúncia de receita.

Ocorre que, a partir das primeiras análises de prestações de contas dos chefes do Poder Executivo, observou-se que o momento da análise poderia não atingir o objetivo da responsabilidade fiscal, uma vez que o exercício já teria se exaurido e os danos decorrentes do descumprimento de regras e da inobservância da responsabilidade poderiam ser irreversíveis as finanças públicas.

Conforme Castagna (2021) há em face da renúncia de receita desconfianças acadêmicas e sociais, em razão da falta de transparência sobre a gestão dos benefícios fiscais. Além disso, Pontes Lima (2020) pontua que as justificativas adotadas para concessão de incentivos fiscais e redução da carga tributária podem não atender as regras de responsabilidade fiscal, ocasionando danos aos cofres públicos se não houver uma atuação mais consistente dos órgãos de controle.

No entender de Oliveira (2015) as normas de responsabilidade fiscal no Brasil constituem, dentre outras, regras para proposição, discussão e aprovação de atos legislativos sobre a concessão de benefícios tributários, que uma vez cumpridos dão direito ao contribuinte beneficiar-se da exoneração fiscal.

Segundo o autor, as regras visam preservar a neutralidade orçamentária, das transparências as ações da administração e incluir no processo de planejamento fiscal as intenções necessárias ao debate sobre concessão de incentivos fiscais.

Nesse sentido, tendo sido verificado que a norma para prestação de contas anual do TCE-ES avalia a política somente ao final do exercício, identificou-se uma lacuna que coloca em risco as diretrizes do planejamento, transparência e equilíbrio fiscal, na qual a Corte de Contas tem competência de fiscalizar. Para tanto, a proposição deste produto técnico visa aumentar a segurança jurídica da prática da renúncia de receita, ao permitir um controle concomitante da concessão, ampliação e execução de benefícios tributários.

4 OBJETIVOS/FINALIDADE DO PRODUTO TÉCNICO/ TECNOLÓGICO

O objetivo do produto técnico tecnológico é de fornecer um anteprojeto ao TCE-ES que, ao ser implantado, possa permitir maior segurança jurídica ao controle externo da renúncia de receita, avaliando mensalmente as ações de planejamento e transparência adotadas pelos gestores, assim como as medidas necessárias para manutenção do equilíbrio fiscal a partir da concessão de benefícios tributários.

5 METODOLOGIA UTILIZADA

A pesquisa foi realizada a partir da análise dos documentos Demre e LCare apresentados na prestação de contas dos chefe de Poder Executivo referentes ao exercício 2021, junto as leis instituidoras de renúncia de receita e as leis orçamentárias do mesmo período, por meio de análise documental que buscava investigar como a responsabilização financeira vinha sendo imputada aos agentes públicos com o advento da Lei n. 13.655/20018 (BRASIL, 2018), tendo os dados sido tratados de forma qualitativa, por meio de análise de conteúdo.

Assim, identificou-se que o TCE-ES edita uma série de normativos – amparado no poder regulamentar que lhe é conferido pelo art. 3º da Lei Complementar Estadual n. 621/2012 (ESPÍRITO SANTO, 2012) – que, se não forem observados pelos seus jurisdicionados, pode refletir em uma pluralidade de sanções, tanto aos gestores, quanto aos próprios entes públicos.

6 CONTRIBUIÇÕES GERAIS

O anteprojeto de norma apresentado poderá servir de instrumento indutor do incremento da segurança jurídica necessária aos gestores públicos que tem a obrigação de prestar contas ao TCE-ES. Como reflexo, promoverá uma aproximação ainda maior desses agentes com a gestão do Tribunal, tornando-a mais participativa, fortalecendo o papel de orientação que as Cortes de Contas desempenham no âmbito da Administração Pública.

7 CONTRIBUIÇÕES METODOLÓGICAS

A metodologia utilizada para a elaboração deste produto técnico seguiu os padrões tradicionais de pesquisa já conhecidos, como análise de conteúdo de documentos da prestação de contas de governo e de legislações orçamentárias e instituidoras de benefícios fiscais.

8 ADERÊNCIA ÀS LINHAS E PROJETOS DE PESQUISA

Este produto insere-se no contexto da administração pública, uma vez que a pesquisa foi realizada em Tribunal de Contas.

O produto técnico-tecnológico (PTT) coaduna-se com a Linha de Pesquisa 1: Política, planejamento e governança – Projeto estruturante 1: Governo, Políticas Públicas e Planejamento, tendo em vista a análise referente ao planejamento, transparência e equilíbrio fiscal da renúncia de receita, a qual gravita em torno da Política de Finanças Públicas e Fiscal no Brasil. Além disso, o PTT estabelece diretrizes para a melhor forma de preencher os demonstrativos exigidos para a renúncia de receitas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA) e normas de concessão e ampliação de novos benefícios fiscais. O PTT não apenas contribui para instruir os municípios sobre a matéria, como também aperfeiçoa o exercício do controle externo no âmbito do TCE-ES.

9 POSSIBILIDADES DE APLICAÇÃO DO TÉCNICO/TECNOLÓGICO

O produto técnico apresentado pode ser replicado em qualquer dos Tribunais de Contas do Brasil, inclusive no Tribunal de Contas da União, tendo em vista a simetria sobre a competência constitucional das Cortes de Contas. A proposta

melhora o nível de segurança jurídica na administração pública, além de contribuir aprimoramento dos entes jurisdicionados, proporcionando a construção de um cenário de acompanhamento e orientação sobre a prática de renúncia de receitas, que vai auxiliar na atuação dos gestores públicos que prestam contas a esses Tribunais.

10 IMPACTOS POTENCIAIS (Social, econômico e cultural) (Real ou potencial)

Os impactos deste PTT influenciam na atuação dos proponentes dos projetos de renúncia de receita, dos membros do Poder Executivo que administram os programas de incentivo, os membros do Poder Legislativo que devem avaliar os requisitos na tramitação dos projetos de lei e na tramitação das leis de diretrizes orçamentárias e orçamentária anual, aos órgãos de controle interno, aos Tribunais de Contas e aos membros da sociedade que se interessarem pelo controle da gestão a partir dos dados divulgados nos canais de transparência.

Diante disso, classifica-se o impacto como alto, tendo em vista que não foi encontrado qualquer trabalho semelhante em outra Corte de Contas, a partir de pesquisa realizada na base disponibilizada pela Capes.

Dessa forma, tanto para os gestores públicos, quanto para as unidades jurisdicionadas, destacam-se impactos potenciais de natureza social e cultural.

Alto Impacto social potencial: ao exigir informações referentes ao planejamento, transparência e medidas de garantia do equilíbrio fiscal dos jurisdicionados, o Tribunal de Contas está além de exercer o controle externo, disponibilizando um compilado de obrigações que orientam os representantes políticos gestores da política de incentivo a como gerir as propostas relacionadas a renúncia de receita. Ao definir exigências relacionadas aos critérios legais de responsabilidade fiscal e acompanhar a execução dos mesmos o controle externo estará além de controlar indicando os caminhos a serem percorridos pelos agentes políticos. Tais controles e ações podem ser replicados em qualquer Tribunal de Contas e qualquer ente federativo, em razão da simetria de competências e observância das normas de responsabilidade fiscal.

Alto impacto Cultural: A existência de obrigação de prestar contas exige do jurisdicionado o estabelecimento de rotinas necessárias a apresentação das informações de maneira correta. Em face disso, há o desenvolvimento cultural de gerenciar o instituto controlado nos termos da definição estabelecida pela Corte de Contas que se baseia na melhor interpretação dos critérios exigidos pelas normas de responsabilidade fiscal.

11 REPLICABILIDADE

A pesquisa é replicável por qualquer interessado, haja vista a simplicidade de sua metodologia e descrição dos seus critérios. Com isso, considerasse que tal requisito possui alto grau de replicabilidade.

12 ABRANGÊNCIA TERRITORIAL

Pretende-se que o PTT possa ser adotado por qualquer Corte de Contas do país que que pretenda controlar os aspectos do planejamento, transparência e equilíbrio fiscal das renúncias de receitas de forma periódica. Além disso, as exigências descritas na proposta de Instrução Normativa podem servir de critério para ações do controle interno e definição de atos de gestão da Administração Pública. Por fim, permite até mesmo controle social pelos interessados a partir dos dados disponíveis nos portais de transparência.

13 COMPLEXIDADE

A pesquisa possui complexidade baixa, uma vez que se fundamentou nas interpretações doutrinárias mais robustas sobre as regras de responsabilidade fiscal sobre as renúncias de receitas, que devem ser controladas pelas Cortes de Conta do país em função da competência constitucional para tanto. Identificou-se dentre os instrumentos normativos do TCE-ES a necessidade de aprimoramento das ferramentas de controle da renúncia de receita, a fim de garantir maior segurança jurídica e efetividade quanto a eventuais descumprimentos que venham a gerar riscos a saúde fiscal do ente proponente.

14 ASPECTOS INOVADORES

Controlar o planejamento, a transparência e a manutenção do equilíbrio fiscal da renúncia de receita é dar ao acompanhamento do orçamento e respectivamente das receitas o mesmo patamar despendido para as despesas. A concepção de benefício fiscal enquanto gasto tributário caminha para indicar que a desoneração fiscal ocasiona um investimento público em determinado objetivo que deve atender a finalidade pública.

Nesse aspecto, a política de acompanhamento e controle dos requisitos de responsabilidade fiscal para execução e proposição de renúncia de receita inova ao exigir de forma concomitante a execução o atendimento as normas de responsabilidade fiscal, permitindo maior segurança jurídica no exercício do instituto, tanto sob aspecto gestores públicos, quanto dos contribuintes.

15 SETOR DA SOCIEDADE INFLUENCIADO

O setor da sociedade influenciado é o da Administração Pública. Todos agentes públicos terão ciência das exigências necessárias para instituição, ampliação e execução da renúncia de receita, a partir das definições presentes na Instrução Normativa, permitindo tanto o desenvolvimento das proposições legislativas quanto da prestação de contas.

16 VÍNCULO COM O PLANO DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL OU PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Em razão da pandemia da Covid-19 desde o ano de 2020, o TCE-ES decidiu promover a extensão do Planejamento Estratégico definido para o período de 2016 a 2020 para o ano de 2021, exercício no qual iniciou-se a presente pesquisa com ingresso no programa. No exercício de 2022, por sua vez, o TCE-ES passou a elaborar um novo plano estratégico, contudo, não há data para sua conclusão.

Em face disso, tendo em vista que a elaboração da dissertação que deu origem ao presente PTT teve início em 2021 e finalizou-se em 2022, optou-se por utilizar o último Plano Estratégico aprovado pelo TCE-ES, ainda que vencido.

Durante este ano de 2022 – em que foi realizada a pesquisa, a elaboração da dissertação e do PTT – o Tribunal se encontra em processo de elaboração de novo plano estratégico, sem data definida para sua conclusão.

Assim, o atendimento dos entes públicos às normas relacionadas a Renúncia de Receitas e a implementação do controle externo dos Tribunais de Contas é assunto que se adequa a previsão contida no Plano Estratégico TCE-ES disponível em <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/2020/12/Relato%CC%81rio-Plano-Estrate%CC%81gico-TCEES-2021.pdf>, no seu item 3.2 – Perspectiva dos processos internos, objetivo 4 Melhorar o desempenho da gestão com base na metodologia de avaliação da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) – Resultado do Marco de Medição de Desempenho – MMD.

Nesse sentido insta destacar que o MMD TC tem como base a Resolução Atricon nº 06/2016 – Aprova Diretrizes de Controle Externo relacionados à temática “Receita e renúncia de receita” ao estabelecer o item 23 do Programa de Controle de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas – QATC – Fiscalização e auditoria da gestão fiscal e da renúncia da receita, item 23.2 Fiscalização e auditoria da receita e da renúncia da receita, disponível em <http://qatc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2019/03/2.-Manual-de-Procedimentos-MMD-TC-v.1.pdf>.

17 FOMENTO

Este PTT foi elaborado a partir do acordo cooperação técnica entre a Universidade Federal do Espírito Santo e o TCE-ES, a partir da análise de dados das prestações de contas, legislações orçamentárias e legislações sobre benefícios fiscais, acessíveis e disponíveis nos portais de transparência, fatos que não exigiram patrocínio para elaboração da pesquisa. Com isso, considera-se que os custos envolvidos na pesquisa foram baixos e sob responsabilidade do próprio pesquisador.

18 REGISTRO DE PROPRIEDADE INTELECTUAL

Não foi solicitado registro de propriedade intelectual.

19 ESTÁGIO DA TECNOLOGIA

A proposta do produto técnico foi finalizada. Contudo, não há previsão de adoção ou encaminhamento por parte do TCE-ES, quanto a tramitação, discussão e aprovação do instrumento normativo apresentado como resultado da pesquisa.

20 TRANSFERÊNCIA DA TECNOLOGIA OU CONHECIMENTO

O conhecimento foi transferido a partir da apresentação da proposta ao TCE-ES.

21 AÇÕES NECESSÁRIAS PARA IMPLEMENTAÇÃO DO PRODUTO

Apesar da proposta de produto apresentada, sua implementação depende necessariamente da adoção de ações, tais como:

- Submeter a minuta do anteprojeto de norma ao Núcleo de Controle Externo de Métodos e Suporte (NMS) a fim de sistematizar a proposta em face de regras já existentes no TCE-ES.
- Abrir a proposta implementada após ação do NMS à consulta pública, a fim de permitir aos interessados que se manifestem acerca do conteúdo e tenham a oportunidade de sugerir melhorias.
- Avaliar contribuições/sugestões/críticas apresentadas na consulta pública;
- Preparar versão final do anteprojeto de norma, aprimorada com as contribuições incorporadas ao normativo a partir das análises interna e de consulta pública;
- Deflagrar o processo legislativo junto aos membros TCE-ES, para que deliberem sobre a edição da Instrução Normativa.

22 DESCRIÇÃO DO PRODUTO TÉCNICO / TECNOLÓGICO: Divulgado / Institucionalizado

A proposta de anteprojeto de norma, Instrução Normativa, foi concebida a partir dos resultados da análise da pesquisa de forma qualitativa com método de

análise de conteúdo sobre as informações da prestação de contas anual dos chefes de Poder Executivo municipal, que subsidiou os resultados da dissertação, que tratou sobre a atuação dos municípios em face das regras de responsabilidade fiscal sobre as renúncias de receitas.

Cabe destacar que, apesar do avanço na elaboração da IN 68/2020 (ESPÍRITO SANTO, 2020) sobre a prestação de contas anual, a exigência ao final do exercício não é capaz de assegurar os princípios e normas de responsabilidade sejam cumpridos, a fim de assegurar que o planejamento seja executado de forma transparente e que ao final seja preservado o equilíbrio fiscal com a política de renúncia de receita.

A pesquisa consolidada na dissertação evidenciou que as regras de responsabilidade fiscal não foram cumpridas pelos municípios avaliados. A gestão da renúncia de receita não está sendo planejada adequadamente, não há a devida transparência e inclusive houve casos que o equilíbrio fiscal ficou comprometido. Contudo, a avaliação do TCE-ES sobre tais não conformidades só ocorre ao final do exercício com a prestação de contas, fato que impede controle adequado que assegure a sustentabilidade do programa.

Além disso, as falhas identificadas são entrave para avaliação da eficiência e economicidade do programa, o que demanda para tanto exigir desde a proposição legislativa que haja a definição planejada das metas e expectativas para cada programa de benefício tributário que decorra em renúncia de receita.

Assim, visando estabelecer um acompanhamento concomitante a execução da renúncia de receita nos jurisdicionados do TCE-ES foi elaborada proposta de Instrução Normativa disciplinando normas para remessa de informações ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo pertinentes à avaliação e ao acompanhamento do planejamento, da transparência e do equilíbrio fiscal decorrente da concessão ou ampliação de benefícios tributários que ocasionem em renúncia de receita.

MINUTA DE PROPOSTA DE INSTRUÇÃO NORMATIVA

INSTRUÇÃO NORMATIVA TC N.º XXX, DE XX DE XXX DE 2022.

Disciplina normas para remessa de informações ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo pertinentes à avaliação e ao acompanhamento do planejamento, da transparência e do equilíbrio fiscal decorrente da concessão ou ampliação de benefícios tributários que ocasionem em renúncia de receita.

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (TCEES), no uso de suas prerrogativas constitucionais e legais e, considerando:

- as disposições contidas nos artigos 70 e 71, inciso V da Constituição Estadual, combinados com as disposições dos artigos 1º, inciso I e §1º e 83, inciso V da Lei Complementar nº 621/2012 e artigos 1º, inciso I e §1; e 215 a 217 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (Resolução TC nº 261, de 04 de Junho de 2013);
- as disposições contidas na Constituição Federal, inclusive as regras contidas nas Emendas Constitucionais nº 109 de 2021, e 95 de 2016, referentes as exigências e responsabilidades quanto a renúncia de receita;
- as disposições da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelecem exigências a serem cumpridas pelos administradores públicos quanto ao planejamento, transparência, equilíbrio fiscal referente a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita;
- a necessidade de atualizar e disciplinar os procedimentos, prazos e condições para o controle e para a remessa ao Tribunal de Contas do planejamento,

transparência, equilíbrio fiscal dos atos que visam a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita;

- as disposições contidas no artigo 3º da Lei Complementar Estadual nº 621/2012, no que compete ao TCEES expedir atos e instruções normativas sobre a aplicação de leis pertinentes a matérias que lhe caiba fiscalizar, bem como normatizar a organização dos processos que lhe devam ser submetidos;

- a disposição do parágrafo único do art. 217 que estabelece a necessidade de regulamentação da fiscalização da renúncia de receita em ato normativo específico;

RESOLVE:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º As normas desta instrução aplicam-se sobre as regras para instituição, concessão, ampliação e execução de incentivo ou benefício tributário do qual decorra renúncia de receita aos órgãos da Administração Direta dos Municípios e do Estado do Espírito Santo, visando preservação do equilíbrio fiscal, da eficiência, da economicidade, mediante atos de planejamento e transparência fiscal.

Parágrafo Único. As exigências e os requisitos enumerados nesta instrução não excluem a adoção de medidas que forem julgadas necessárias à apreciação dos atos administrativos sob exame das unidades técnicas encarregadas da instrução do processo, que poderão propor sua devolução ao órgão ou entidade de jurisdicionado, para fins de esclarecimento, ou adoção de providências, além de diligenciar em processo de fiscalização próprio.

Art. 2º O Controle Informatizado de Dados do Espírito Santo (CidadES) é o sistema eletrônico de remessa, recepção e processamento dos dados e

informações dos jurisdicionados submetidos a esta Instrução Normativa, nos termos dos seus anexos.

Art. 3º Subordinam-se a esta Instrução Normativa as entidades e os órgãos públicos integrantes da administração direta dos Municípios e do Estado do Espírito Santo, compreendidos os Poderes Executivo e Legislativo estaduais e municipais.

CAPÍTULO II

PLANEJAMENTO FISCAL DA RENÚNCIA DE RECEITA

Art. 4º O planejamento fiscal da renúncia de receita deverá ser elaborado nas seguintes peças legislativas:

I – Lei de Diretrizes Orçamentárias: Anexo de Metas Fiscais – Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, nos termos do art. 4, §2º, inciso V da LRF.

II – Lei Orçamentária Anual: Demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, nos termos do art. 165, §6º da CF.

III – Projeto de lei que preveja concessão ou ampliação de benefício ou incentivo de natureza tributária que decorram em renúncia de receita.

SEÇÃO I

PLANEJAMENTO NA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

Art. 5º O Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita do Anexo de Metas Fiscais deverá fazer parte do planejamento da Lei de Diretrizes Orçamentárias e seguir o modelo proposto pelo Manual de Demonstrativos Fiscais.

§1º Para fins de interpretação do modelo proposto, o planejamento deve ser realizado para cada hipótese de benefício fiscal, segregando as informações a

partir das diferenciações entre o dispositivo legal, o tributo, a modalidade e o campo setores/programas/beneficiário, especificando a previsão de renúncia correspondente para o exercício de referência e nos dois seguintes, além de indicar a respectiva medida de compensação.

§2º Para fins de planejamento, o demonstrativo deve apresentar a pretensão de concessão ou ampliação de benefício de natureza tributária que decorra em renúncia de receita que será aprovado no exercício cujo a LDO esteja regulamentando.

§3º O planejamento referente a previsão da estimativa da renúncia de receita deverá apresentar metodologia de cálculo projetado.

§4º Caso a medida de compensação adotada seja a consideração da renúncia para fins de elaboração do orçamento, a fim de não afetar as metas fiscais, a estimativa da renúncia de receita deverá estar inserida na metodologia do cálculo da projeção da arrecadação efetiva dos tributos municipais.

§5º Em caso de adoção de medida de compensação propriamente dita, a indicação deverá se restringir a casos referentes ao planejamento para elevação de alíquota, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Art. 6º O Chefe do Poder Executivo deverá encaminhar, em até trinta dias após a sanção ou promulgação da Lei de Diretrizes Orçamentárias, a consolidação do planejamento elaborado no Anexo de Metas Fiscais, o Demonstrativo da Estimativa e a Compensação da Renúncia de Receita, nos termos do Anexo I desta Instrução Normativa, junto ao Sistema CidadES.

SEÇÃO II

PLANEJAMENTO NA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

Art. 7º O Demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia deverá integrar a Lei Orçamentária Anual, em

atendimento ao art. 165, §6º da Constituição da República, como peça de planejamento da renúncia de receita.

§1º O planejamento deve estar acompanhado, pelo menos, dos seguintes conteúdos:

- a) Descrição individualizada de todos os benefícios fiscais, creditícios e financeiros, definidos e distinguidos a partir da identificação do dispositivo legal, do tributo, da modalidade e do setor/programa/beneficiário;
- b) Demonstração dos efeitos diretos e indiretos sobre as regiões geográficas de planejamento fiscal adotado pelo ente;
- c) Mensuração da estimativa do gasto tributário, acompanhado da respectiva metodologia de cálculo;
- d) Apresentação das medidas adotadas para manutenção do equilíbrio fiscal para cada espécie de benefício fiscal prevista no planejamento;

§2º Para fins de indicação das medidas de neutralidade orçamentária e equilíbrio fiscal, deverá ser demonstrada a consideração da renúncia de receita seja na fixação da previsão de arrecadação ou da indicação de nova fonte de recurso capaz de compensar a perda decorrente da concessão do incentivo.

Art. 8º O Chefe do Poder Executivo deverá encaminhar, em até trinta dias após a sanção ou promulgação da Lei Orçamentária Anual, a consolidação do planejamento elaborado no Anexo de Metas Fiscais, no Demonstrativo da Estimativa e na Compensação da Renúncia de Receita, nos termos do Anexo II desta Instrução Normativa, junto ao Sistema CidadES.

SEÇÃO III

PLANEJAMENTO PARA CONCESSÃO OU AMPLIAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL

Art. 9º O proponente de projeto de lei que conceda ou amplie benefício de natureza tributária que decorra renúncia de receita deverá apresentar o

planejamento fiscal necessário a tal medida, indicando em sua proposta os seguintes requisitos:

I – Estimativa do impacto orçamentário-financeiro no ano em que se iniciar a medida e nos dois seguintes;

II – Demonstrar a compatibilidade da proposta com a Lei de Diretrizes Orçamentárias;

III – Apontar medidas de compensação à renúncia de receita ou demonstrar que o montante não afetará as metas de resultados fiscais previstos por ter sido considerado na estimativa da receita orçamentária;

IV – Demonstrar motivação para concessão ou ampliação de benefício fiscal de natureza tributária relacionando política pública e a meta que o projeto pretende alcançar para atingir o interesse público.

Parágrafo único. Para garantir a neutralidade orçamentária, considera-se como medida de compensação aquela capaz de gerar aumento de receita proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Art. 10 O Chefe do Poder Executivo que sancionar ou Chefe do Poder Legislativo que promulgar lei que preveja benefício de natureza tributária e decorra em renúncia de receita deverá encaminhar ao TCEES, via sistema CidadES, em até cinco dias úteis, cópia da mensagem de encaminhamento do projeto de lei, com respectivos anexos, e da lei aprovada.

Parágrafo único. O encaminhamento dos documentos deverá ser realizado em formato *pdf* e estar acompanhado do preenchimento do quadro constante no Anexo III desta Instrução Normativa.

CAPÍTULO III

DO EQUILÍBRIO FISCAL

Art. 11 Agente político que apresentar proposição ou efetivamente conceder benefício fiscal que decorra em renúncia de receita deverá monitorar os riscos e observar os efeitos da arrecadação de tributos relacionados ao programa de incentivo, visando corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio fiscal a partir da concessão de incentivo fiscal.

Parágrafo único Identificada falha no planejamento fiscal da renúncia de receita capaz de provocar déficit da arrecadação própria, exigir-se-á do agente político responsável adoção de medidas capazes de assegurar a manutenção do equilíbrio fiscal.

CAPÍTULO IV

DA TRANSPARÊNCIA

Art. 12 É de responsabilidade dos Chefes do Poder Executivo e do Poder Legislativo dar cumprimento à transparência decorrente da responsabilidade fiscal sobre a renúncia de receita disponibilizando no portal eletrônico:

I – A Lei de Diretrizes Orçamentárias, incluindo o Anexo de Metas Fiscais com o Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita;

II – A Lei Orçamentária Anual acompanhada do Demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Art. 13 O proponente de projeto de lei de benefício fiscal da qual decorra renúncia de receita deverá, para fins de transparência, indicar em sua mensagem de encaminhamento a compatibilidade da proposta em face das regras do art. 14 da LRF e do art. 113 do ADCT, além de justificar a proposta com base no interesse público e indicar a meta a ser perseguida com a execução do projeto.

Parágrafo único. Caso o projeto de lei concedendo ou ampliando benefício fiscal indique a inobservância das regras dispostas no caput a partir de disposições do art. 65, §1º, inciso III da LRF, art. 164-D da CF/1988, art. 4º da LC 160/2017 ou outra norma que dispuser no mesmo sentido, fica o proponente obrigado a fundamentar e comprovar o atendimento às condições que isentam de demonstrar atendimento às regras de responsabilidade fiscal.

Art. 14 É recomendável, para fins de transparência, divulgar informações relativas a benefícios fiscais que decorram em renúncia de receita cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

Parágrafo único. A divulgação de informações referente a demais contribuintes deve respeitar a Lei Federal 13709/2018.

CAPÍTULO V

DA PRESTAÇÃO DE CONTAS MENSAL

Art. 15 O chefe do Poder Executivo deverá encaminhar mensalmente, mediante protocolo eletrônico no sistema CidadES, a consolidação das informações referentes a concessão de benefícios fiscais, conforme Anexo IV desta Instrução Normativa.

§1º Para fins deste dispositivo, o envio da remessa do caput deverá ocorrer nos prazos estabelecidos no Anexo V desta Instrução Normativa.

§2º Os quadros apresentados mensalmente deverão cumular os valores apresentados nos meses anteriores.

§3º A Administração Tributária deverá manter em seus registros a relação de contribuintes beneficiários para cada modalidade de benefício fiscal concedida, devendo apresentá-la ao TCEES quando exigido.

§4º. O TCEES fará o acompanhamento da execução da renúncia de receita a partir da prestação de contas mensal a fim de verificar a fidedignidade do planejamento, bem como identificar riscos ao equilíbrio fiscal.

§4º O TCEES divulgará mensalmente o Anexo IV desta Instrução Normativa no Painel de Controle.

CAPÍTULO VI

ALERTAS E NOTIFICAÇÕES

Art. 16 Após o encaminhamento das peças de planejamento presentes na LDO e na LOA, o TCEES poderá notificar o Chefe do Poder Executivo a fim de prestar esclarecimentos sobre a previsão de renúncia de receita apresentada.

Parágrafo único Após o atendimento a notificação o TCEES poderá:

I – Emitir alertas ao gestor a fim de dar ciência sobre a existência de riscos identificados a partir do planejamento da renúncia de receita;

II – Instaurar processo a fim de apurar não conformidades para, após o regular exercício do contraditório, emitir determinações ou recomendações que se fizerem necessárias.

Art. 17 A partir da cópia do projeto de lei para concessão ou ampliação de benefício fiscal, da mensagem de encaminhamento e do preenchimento do Anexo III desta Instrução Normativa, o TCEES poderá solicitar ao Chefe do Poder Executivo, que tiver sancionado, ou ao Chefe do Poder Legislativo, que tiver promulgado, informações e documentos complementares para análise de conformidade do instituto que decorra em renúncia de receita.

Parágrafo único Após o atendimento à notificação, o TCEES poderá:

I – Emitir alerta ao Chefe do Poder Executivo acerca da natureza não específica da lei de renúncia aprovada, da falta de indicação da estimativa do impacto orçamentário financeiro, da compatibilidade com a LDO, bem como das medidas de compensação para manutenção da neutralidade orçamentária;

II - Instaurar processo a fim de apurar não conformidades para, após o regular exercício do contraditório, emitir determinações ou recomendações que se fizerem necessárias.

Art. 18 Durante o acompanhamento da execução da renúncia de receita no curso do exercício, o Chefe do Poder Executivo será notificado a se manifestar sobre a manutenção do equilíbrio fiscal quando o montante concedido for superior ao planejado.

Parágrafo único. Notificado o Chefe do Poder Executivo, este deverá apresentar medidas que serão adotadas a fim de assegurar o equilíbrio fiscal do município, permitindo a continuidade do acompanhamento.

Art. 19 O TCEES poderá notificar o Chefe do Poder Executivo a fim de solicitar adoção de providências com vistas à instauração de tomada de contas especial para a apuração dos fatos, a identificação dos responsáveis e a quantificação do dano, quando caracterizada concessão irregular de quaisquer benefícios fiscais ou de renúncia de receitas de que resulte dano ao erário.

Art. 20 O TCEES poderá notificar a unidade Central de Controle Interno do Poder Executivo para que realize fiscalizações junto aos órgãos e entidades que tenham atribuição administrativa para conceder, gerenciar ou utilizar recursos decorrentes da renúncia de receitas.

Parágrafo único. A fiscalização terá como objetivo, dentre outros, verificar:

I - a economicidade, eficiência e eficácia das ações dos órgãos e entidades mencionados no caput deste artigo.

II – o planejamento no Anexo de Metas Fiscais – Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita na LDO, contido no art. 4º, §2º, inciso V da Lei Complementar Federal nº 101/2000.

III – o planejamento na Lei Orçamentária Anual a partir do Demonstrativo Regionalizado exigido no art. 165, §6º da Constituição da República.

IV – a caracterização da legislação que conceda ou amplie benefício de natureza fiscal como lei de natureza específica, conforme art. 150, §6º da Constituição da República.

V – a indicação e fundamentação referente a estimativa do impacto orçamentário e financeiro, exigido pelo art. 113 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias.

VI - se foram adotadas as providências contidas no art. 14 da Lei Complementar Federal nº 101/2000.

Art. 21 Identificados possíveis vícios de inconstitucionalidade nos projetos de lei que concedem ou ampliem benefício tributário que decorra em renúncia de receita, o Chefe do Poder Executivo será notificado para se manifestar a respeito.

Parágrafo único. Entendendo a Corte de Contas pela manutenção dos indícios, representará aos órgãos legitimados nos termos do art. 1º, inciso XX da Resolução 261/2013 (Regimento Interno do TCEES).

CAPÍTULO VII

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 22 A presente instrução normativa não afasta a atuação desta Corte de Contas por meio de outros instrumentos de controle externo.

Art. 23 O descumprimento dos prazos estabelecidos nesta Instrução sujeitará os seus responsáveis ao pagamento de multa, na forma do artigo 135, IX da Lei Complementar nº 621/2012 c/c artigo 389, IX do Regimento Interno do Tribunal de Contas.

Art. 24 O presidente do TCEES poderá atualizar, incluir, excluir ou alterar, por meio de ato próprio, os anexos que integram esta Instrução Normativa, bem como, instituir procedimentos para a promoção da qualidade das informações contábeis, fiscais e correlatas recebidas e processadas eletronicamente por meio do CidadES, facultada a participação de natureza consultiva de usuários representantes dos jurisdicionados e outros órgãos e entidades qualificados com afinidade no tema.

Art. 25 Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir da disponibilização do módulo de renúncia de receitas no Portal CidadES, observando-se os prazos para remessa das informações estabelecidos no Anexo V.

Sala das Sessões, xx de xxxxxxx de 2022.

RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

Conselheiro Presidente

RODRIGO COELHO DO CARMO

Conselheiro Vice-Presidente

SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO

Conselheiro Corregedor

DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER

Conselheiro Ouvidor

SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

Conselheiro

SÉRGIO MANOEL NADER BORGES

Conselheiro

LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA

Conselheiro

Fui presente:

LUIS HENRIQUE ANASTACIO DA SILVA

Procurador-Geral do Ministério Público junto a este Tribunal

Anexo I – Planejamento Fiscal da Renúncia de Receita na LDO

DISPOSTIVO LEGAL	TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMA/ BENEFICIÁRIOS	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
				ANO REFERÊNCIA (X)	X + 1	X + 2	

DESCRIÇÃO 1: Metodologia do cálculo de projeção da renúncia de receita.

DESCRIÇÃO 2: metodologia do cálculo da projeção da renúncia de receita na arrecadação efetiva dos tributos.

DESCRIÇÃO 3: Proposta indicativa de compensação a partir da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

ANEXO II – Planejamento Fiscal da Renúncia de Receita na LOA

DISPOSTIVO LEGAL	TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMA/ BENEFICIÁRIOS	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA				
				REGIÃO X	REGIÃO Y	REGIÃO Z	REGIÃO ...	TOTAL
				R\$	R\$	R\$	R\$	R\$
				R\$	R\$	R\$	R\$	R\$

DEMONSTRAÇÃO 1: Definição da regionalização geográfica descrita no planejamento

DEMONSTRAÇÃO 2: Metodologia de cálculos e valores correspondentes a cada região por tipo de benefício descrito.

DEMONSTRAÇÃO 3: Comprovação da consideração da renúncia de receita no Orçamento, descrevendo se foi considerado no próprio orçamento a perda da arrecadação ou a partir da indicação de novas receitas para garantia do equilíbrio fiscal.

Anexo III – Quadro consolidados de requisitos para concessão de novo benefício fiscal.

PROPONENTE			
MOTIVAÇÃO			
META			
ESTIMATIVA DO IMPACTO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO	ANO X	ANO X +1	ANO X + 2
COMPATIBILIDADE COM A LDO			
MODALIDADE DE COMPENSAÇÃO			
DATA DE INÍCIO PARA CONCESSÃO			

Anexo IV – Demonstrativo da Renúncia de Receita (Demre) mensal

IDENTIFICAÇÃO:

MÊS/EXERCÍCIO:

ESPÉCIE TRIBUTÁRIA	DISPOSITIVO LEGAL	MODALIDADE	SETOR/ PROGRAMA/ BENEFICIÁRIO	PREVISÃO DA RENÚNCIA NA LDO	RENÚNCIA EXECUTADA	MECANISMO DE COMPENSAÇÃO
TOTAL				R\$	R\$	x

Anexo V – Prazos para Prestação de Contas Mensal

PCM UG Municipal	
Remessa	Data limite para homologação - UG Consolidadora
Abertura (*) e Janeiro * Para a remessa de Abertura, o prazo refere-se à prestação de contas sem qualquer inconsistência UG Individual Até 20 de fevereiro UG Consolidadora Até 25 de fevereiro impeditiva, porém não homologada.	Até 20 de fevereiro
Fevereiro a Novembro	Até dia 15 do mês subsequente a que se refere
Dezembro	Até dia 10 de fevereiro do exercício subsequente

PCM UG Municipal	
Remessa	Data limite para homologação - UG Consolidadora
Janeiro	Até 20 de fevereiro

Fevereiro a Novembro	Até dia 10 do mês subsequente a que se refere
Dezembro	Até dia 05 de fevereiro do exercício subsequente

ANEXO E

**PRODUTO TÉCNICO-TECNOLÓGICO: CARACTERÍSTICAS RELEVANTES
(CADASTRO PTT SUCUPIRA)**

Título da dissertação
A atuação dos municípios em face das regras de responsabilidade fiscal sobre as renúncias de receitas

Título do PTT
Anteprojeto de norma: proposta de instrução normativa disciplinando a remessa de informações para o exercício do controle externo sobre a renúncia de receita no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

Palavras-chave do seu PTT?
Gestão pública
Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
Renúncia de Receita

1 – Qual a área do seu PTT?
Administração pública

2 – Qual o tipo da produção do seu PTT?
Técnica

3 – Qual o subtipo do seu produto técnico?

Norma ou marco regulatório

4 – Natureza do produto técnico (255 caracteres com espaços)

Anteprojeto de norma, no formato de minuta de Instrução Normativa, disciplinando a remessa de informações para o exercício do controle externo sobre a renúncia de receita no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

5 – Duração do desenvolvimento do produto técnico

6 meses

6 – Número de páginas do texto do produto técnico

18

7 – Disponibilidade do documento (PTT). (Marcar apenas uma opção)

	Restrita
x	Irrestrita

8 – Instituição financiadora (255 caracteres com espaço)

Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo - TCEES

9 – Cidade do PPGGP

Vitória – ES

10 – País

Brasil

11 – Qual a forma de divulgação do seu PTT? (Marcar apenas uma opção)

<input checked="" type="checkbox"/>	Meio digital – disponibilização do texto em um repositório ou site de acesso público, via internet.
<input type="checkbox"/>	Vários – disponibilização em uma combinação de, pelo menos, duas modalidades anteriores.

12 – Idioma no qual foi redigido o texto original para divulgação

Português

13– Título do seu PTT em inglês (Todas as iniciais de palavras em maiúsculas, exceto as conjunções)

Draft Rule: Proposal for a Normative Instruction regulating the sending of information for the exercise of external control over the waiver of revenue within the scope of the Court of Auditors or the State of Espírito Santo.

14– Número do DOI (se houver)

15 – URL do DOI (se houver)

16 –Correspondência com os novos tipos de PTT (Ver ao final do documento o texto em letras azuis)

Norma ou marco regulatório – elaboração de anteprojeto de normas ou de marco regulatório.

17– Finalidade do seu PTT (255 caracteres com espaço)

Elaborar um anteprojeto para o TCE-ES, disciplinando a remessa de informações para o exercício do controle externo sobre a renúncia de receita no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

18 – Qual o nível de impacto do seu PTT? Marcar apenas uma opção.

Impacto consiste na transformação potencial ou causada pelo produto técnico/tecnológico no ambiente (organização, comunidade, localidade, etc.) ao qual se destina.

	Alto
x	Médio
	Baixo

19 – Qual o tipo de demanda do seu PTT? (Marcar apenas uma opção)

x	Espontânea (Identificou o problema e desenvolveu a pesquisa e o PTT)
	Por concorrência (Venceu a concorrência)
	Contratada (Solicitação da instituição, sendo ou não remunerado)

20 – Qual o impacto do objetivo do seu PTT? (Marcar apenas uma opção)	
	Experimental
X	Solução de um problema previamente identificado
	Sem um foco de aplicação previamente definido

21 – Qual a área impactada pelo seu PTT? (Marque apenas uma opção)	
X	Econômica
	Saúde
	Ensino
	Social
	Cultural
	Ambiental
	Científica
	Aprendizagem

22 – Qual o tipo de impacto do seu PTT neste momento?	
X	Potencial (Quando ainda não foi implementado/ adotado pela instituição)
	Real (Quando já foi implementado/ adotado pela instituição)

23 – Descreva o tipo de impacto do seu PTT (255 caracteres com espaço)

Ao ser implantado o anteprojeto poderá propiciar incremento na segurança jurídica dos agentes públicos submetidos à jurisdição do TCEES, fortalecendo a política pública a partir da renúncia de receita e fortalecendo as ações de planejamento e transparência a fim de garantir a sustentabilidade e o equilíbrio fiscal.

24 – Seu PTT é passível de replicabilidade?

x	SIM (Quando o O PTT apresenta características encontradas em outras instituições, podendo ser replicado e/ou a metodologia está descrita de forma clara, podendo ser utilizada facilmente por outro pesquisador).
	NÃO (Quando o PTT apresenta características tão específicas, que não permite ser realizado por outro pesquisador, em outra instituições/ou a metodologia é complexa e sua descrição no texto não é suficiente para que outro pesquisador replique a pesquisa).

25 – Qual a abrangência territorial do seu PTT? Marque a maior abrangência de acordo com a possibilidade de utilização do seu PTT. Apenas uma opção

	Local (Só pode ser aplicado/utilizado na instituição estudada e em outras na mesma localidade).
	Regional (Pode ser aplicado/utilizado em instituições semelhantes em nível regional dentro do estado).
x	Nacional(Pode ser aplicado/utilizado em qualquer instituição semelhante, em todo o território nacional)
	Internacional (Pode ser aplicado/utilizado por qualquer instituição semelhante em outros países).

26 – Qual o grau de complexidade do seu PTT? Marque apenas uma opção

Complexidade é o grau de interação dos atores, relações e conhecimentos necessários à elaboração e ao desenvolvimento de produtos técnico-tecnológicos.

	Alta (Quando o PTT contemplou a associação de diferentes novos conhecimentos e atores -laboratórios, empresas, etc.-para a solução de problemas)
	Média (Quando o PTT contemplou a alteração/adaptação de conhecimentos pré-estabelecidos por atores diferentes -laboratórios, empresas, etc.- para a solução de problemas)
X	Baixa (Quando o PTT utilizou a combinação de conhecimentos pré-estabelecidos por atores diferentes ou não).

27 – Qual o grau de inovação do seu PTT? Marque apenas uma opção

Intensidade do conhecimento inédito na criação e desenvolvimento do produto.

	Alto teor inovativo– Inovação radical, mudança de paradigma
	Médio teor inovativo – Inovação incremental, com a modificação de conhecimentos pré-estabelecidos
X	Baixo teor inovativo – Inovação adaptativa, com a utilização de conhecimento pré-existente.
	Sem inovação aparente – Quando o PTT é uma replicação de outro trabalho já existente, desenvolvido para instituições diferentes, usando a mesma metodologia, tecnologia, autores, etc.

28 – Qual o setor da sociedade beneficiado por seu PTT? Marque apenas uma opção

	Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura
	Indústria da transformação
	Água, esgoto, atividade de gestão de resíduos e descontaminação
	Construção

	Comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas
	Transporte, armazenagem e correio
	Alojamento e alimentação
	Informação e comunicação
	Atividades imobiliárias
	Atividades profissionais, científicas e técnicas
	Atividades administrativas e serviços complementares
X	Administração pública, Defesa e seguridade social
	Educação
	Saúde humana e serviços sociais
	Artes, cultura, esporte e recreação
	Outras atividades de serviços
	Serviços domésticos
	Organismos internacionais e outras instituições extraterritoriais
	Indústrias extrativas
	Eletricidade e gás

29 – Há declaração de vínculo do seu PTT com o PDI da instituição na qual foi desenvolvido?

X	SIM
---	------------

	NÃO
<p>Descrição do Vínculo: Em razão da pandemia da Covid-19 desde o ano de 2020, o TCE-ES decidiu promover a extensão do Planejamento Estratégico definido para o período de 2016 a 2020 para o ano de 2021, exercício no qual iniciou-se a presente pesquisa com ingresso no programa. No exercício de 2022, por sua vez, o TCE-ES passou a elaborar um novo plano estratégico, contudo, não há data para sua conclusão.</p> <p>Em face disso, tendo em vista que a elaboração da dissertação que deu origem ao presente PTT teve início em 2021 e finalizou-se em 2022, optou-se por utilizar o último Plano Estratégico aprovado pelo TCE-ES, ainda que vencido.</p> <p>Durante este ano de 2022 – em que foi realizada a pesquisa, a elaboração da dissertação e do PTT – o Tribunal se encontra em processo de elaboração de novo plano estratégico, sem data definida para sua conclusão.</p> <p>Assim, o atendimento dos entes públicos às normas relacionadas a Renúncia de Receitas e a implementação do controle externo dos Tribunais de Contas é assunto que se adequa a previsão contida no Plano Estratégico TCE-ES disponível em https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/2020/12/Relato%CC%81rio-Plano-Estrate%CC%81gico-TCEES-2021.pdf, no seu item 3.2 – Perspectiva dos processos internos, objetivo 4 Melhorar o desempenho da gestão com base na metodologia de avaliação da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) – Resultado do Marco de Medição de Desempenho – MMD.</p> <p>Nesse sentido insta destacar que o MMD TC tem como base a Resolução Atricon nº 06/2016 – Aprova Diretrizes de Controle Externo relacionados à temática “Receita e renúncia de receita” ao estabelecer o item 23 do Programa de Controle de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas – QATC – Fiscalização e auditoria da gestão fiscal e da renúncia da receita, item 23.2 Fiscalização e auditoria da receita e da renúncia da receita, disponível em http://qatc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2019/03/2.-Manual-de-Procedimentos-MMD-TC-v.1.pdf.</p>	

30 – Houve fomento para o desenvolvimento do seu PTT?	
	Financiamento (No caso da Ufes)
X	Cooperação (Nos casos dos convênios ou demanda social com vínculo com instituição pública)
	Não houve (Demanda social sem vínculo com instituição pública)

31 – Há registro de propriedade intelectual do seu PTT?	
	SIM
<input checked="" type="checkbox"/>	NÃO

32 – Qual o estágio atual da tecnologia do seu PTT?	
	Piloto ou protótipo
<input checked="" type="checkbox"/>	Finalizado ou implantado (Ex : o PTT pode estar finalizado enquanto proposta, feito o diagnóstico de uma situação o PTT apresenta sugestões para a solução de problemas ou melhoria do contexto encontrado no início da pesquisa)
	Em teste

33– Há transferência de tecnologia ou conhecimento no seu PTT?	
	SIM (quando foi apreendido total ou parcialmente por servidores da instituição onde foi desenvolvida a pesquisa da dissertação ou no caso de empresas privadas, ONGs, etc)
<input checked="" type="checkbox"/>	NÃO

34 – URL do seu PTT (colocar na linha seguinte) (Onde ele pode ser encontrado)	
	https://gestaopublica.ufes.br/pt-br/produto-tecnico-tecnologico-oriundo-dissertacao
	http://www.gestaopublica.ufes.br/pt-br/pos-graduacao/PGGP/disserta%C3%A7%C3%B5es-defendidas

35 – Observação – utilize até 255 caracteres para colocar os itens ou o principal item do Plano de Desenvolvimento, do Planejamento Estratégico ou de algum Planejamento Maior da Instituição pesquisa.

Colocar o link para o documento.

Objetivo 1 (contribuir para a melhoria da governança pública) do último Plano Estratégico do TCEES, que vigorou durante o exercício de 2021.

<https://www.tcees.tc.br/intranet/wp-content/uploads/sites/2/2020/12/RELATORIO-PLANO-ESTRATEGICO-TCEES-2021.pdf>

36– Linha de Pesquisa e projeto estruturante com os quais seu PTT está alinhado

Política, planejamento e governança pública (Linha 1)

X	Linha 1 - Projeto Estruturante 1 – Governo, políticas públicas e planejamento
---	--

	Linha 1 - Projeto Estruturante 2 – Governo e gestão no setor público
--	---

Tecnologia, inovação e operações no setor público (Linha 2)

	Linha 2 - Projeto Estruturante 3 – Ações e programas finalísticos de apoio/suporte ao governo
--	--

	Linha 2 - Projeto Estruturante 4 – Transformação e inovação organizacional
--	---

**TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA PUBLICAÇÃO DO PRODUTO TÉCNICO/TECNOLÓGICO
(É OBRIGATÓRIO)**



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO SISTEMA INTEGRADO DE BIBLIOTECAS REPOSITÓRIO INSTITUCIONAL
--

IDENTIFICAÇÃO DO AUTOR

Autor: Vinicius Bergamini Del Pupo	
CPF: 11328077780	RG: 1.497.645 – SPTC/ES
Telefone: (27) 981394078	E-mail: vibergamini@hotmail.com
Vínculo na Ufes: Aluno	
Lotação: Núcleo de Controle Externo de Auditoria e Gestão Fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo	
Título: Anteprojeto de norma: proposta de instrução normativa disciplinando a remessa de informações para o exercício do controle externo sobre a renúncia de receita no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.	

LICENÇA DE DISTRIBUIÇÃO NÃO-EXCLUSIVA

Ao assinar e entregar esta licença, o/a Sr./Sra. (autor ou detentor dos direitos de autor):

- a) Concede à Universidade Federal do Espírito Santo o direito não exclusivo de reproduzir, converter (como definido abaixo), comunicar e/ou distribuir o documento entregue (incluindo o resumo/abstract) em formato digital ou impresso e em qualquer meio.
- b) Declara que o documento entregue é seu trabalho original, e que detém o direito de conceder os direitos contidos nesta licença. Declara também que a entrega do documento não infringe, tanto quanto lhe é possível saber, os direitos de qualquer outra pessoa ou entidade.
- c) Se o documento entregue contém material do qual não detém os direitos de autor, declara que obteve autorização do detentor dos direitos de autor para conceder à Universidade Federal do Espírito Santo os direitos requeridos por esta licença, e que esse material cujos direitos são de terceiros está claramente identificado e reconhecido no texto ou conteúdo do documento entregue.

Se o documento entregue é baseado em trabalho financiado ou apoiado por outra instituição que não a Universidade Federal do Espírito Santo, declara que cumpriu quaisquer obrigações exigidas pelo respectivo contrato ou acordo. A Universidade Federal do Espírito Santo identificará claramente o(s)

seu (s) nome (s) como o (s) autor (es) ou detentor (es) dos direitos do documento entregue, e não fará qualquer alteração, para além das permitidas por esta licença.

TERMO DE AUTORIZAÇÃO

Na qualidade de titular dos direitos de autor do conteúdo supracitado, autorizo a Biblioteca Central da Universidade Federal do Espírito Santo a disponibilizar a obra, para livre acesso, no Repositório Institucional, sob as seguintes condições:

Permitir uso comercial de sua obra? () Sim (x) Não

Permitir modificações em sua obra? () Sim (x) Sim, contanto que outros compartilhem pela mesma licença () Não A obra continua protegida por Direito Autoral e/ou por outras leis aplicáveis. Qualquer uso da obra que não o autorizado sob esta licença ou pela legislação autoral é proibido.

Vitória/ES, 13/12/2022.

Assinatura do(a) autor(a) ou seu representante legal