



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO	SENADO FEDERAL	CÂMARA DOS DEPUTADOS	CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO	SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL
-----------------------------------	-------------------	-------------------------	------------------------------------	---------------------------------------

**GRACIANO ROCHA MENDES**

**Controles sobre renúncias de receita: quadro atual e oportunidades de aperfeiçoamento**

Brasília  
**2012**

**GRACIANO ROCHA MENDES**

**Controles sobre renúncias de receita: quadro atual e oportunidades de aperfeiçoamento**

Monografia/TCC apresentado(a) ao Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União como parte da avaliação do Curso de Especialização em Orçamento Público.

Orientador(a): Joaquim Ramalho de Albuquerque

Brasília  
**2012**

## Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio dos órgãos parceiros e a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: \_\_\_\_\_

Data: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Mendes, Graciano Rocha.

Controles sobre renúncias de receita [manuscrito]: quadro atual e oportunidades de aperfeiçoamento / Graciano Rocha Mendes. -- 2012. 60 f.

Orientador: Joaquim Ramalho de Albuquerque.

Impresso por computador.

Monografia (especialização) – Curso de Orçamento Público, Câmara dos Deputados, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor); Controladoria-Geral da União, Secretaria de Controle Interno (SFC); Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal (SOF); Senado Federal, Universidade do legislativo (Unilegis); Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa (ISC), 2012.

1. Benefício fiscal, Brasil. 2. Controle externo, Brasil. I. Título.

CDU 336.56(81)

# **Controles sobre renúncias de receita: quadro atual e oportunidades de aperfeiçoamento**

Monografia – Curso de Especialização em Orçamento Público

2º Semestre de 2012

Aluno: GRACIANO ROCHA MENDES

Banca Examinadora:

---

JOAQUIM RAMALHO DE ALBUQUERQUE

Orientador

---

ANTÔNIO CARLOS C. D. CARVALHO JÚNIOR

Examinador

Brasília, 30 de novembro de 2012

## Resumo

O objetivo geral do presente trabalho foi identificar os controles existentes e eventuais oportunidades de melhoria dos controles incidentes sobre ações governamentais baseadas em renúncias de receita. Os objetivos específicos foram: verificar os procedimentos realizados por ministérios supervisores na apreciação e aprovação de projetos incentivados por renúncias fiscais; avaliar as possibilidades de aperfeiçoamento dos controles exercidos sobre tais projetos, tanto internos aos referidos órgãos quanto próprios da ação fiscalizadora do Congresso Nacional e do TCU; e relacionar medidas no sentido de aprimorar o controle e a transparência das ações governamentais suportadas por renúncias de receita. O trabalho justifica-se pela compreensão ainda limitada sobre benefícios tributários, tanto na literatura quanto nos órgãos governamentais, bem como pela fragilidade de controles exercidos sobre esses temas, não obstante o expressivo e crescente montante de recursos envolvidos. Verifica-se a necessidade de os órgãos governamentais, principalmente os executores de políticas públicas, adotarem uma conceituação de benefícios fiscais compatível com práticas já estabelecidas em outros países, que se caracterizam pela aproximação entre esses institutos e a execução das despesas públicas. A metodologia empregada baseou-se em pesquisa aplicada, bibliográfica e documental, caracterizando-se, quanto aos objetivos, pela vertente exploratória, e, quanto aos procedimentos, pela realização de pesquisa de campo e estudo de caso. Selecionou-se o método de pesquisa dedutivo. Do presente trabalho, conclui-se que a comparação entre renúncias de receita e despesas orçamentárias de características de execução semelhante pode representar um início de aperfeiçoamento dos controles exercidos sobre aquelas primeiras, sem desprestigiar o estudo de soluções próprias ao campo dos gastos tributários. Aspectos a serem desenvolvidos em trabalhos posteriores dizem respeito a custos e inconvenientes da imposição de controles mais intensos sobre gastos tributários; verificação do cumprimento dos prazos fixados pela legislação para cada benefício fiscal; análise de benefícios fiscais correlacionados a outras funções de governo; e oportunidades de regulamentação do tema nas leis de diretrizes orçamentárias.

**Palavras-Chave:** benefícios tributários, renúncia de receita, controle legislativo, controle externo.

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1: montante de recursos renunciados nas áreas da cultura e do esporte. 45

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1. Estado, governo e tributação.....	15
2.2. Aplicação das receitas públicas: despesas públicas.....	17
2.3. Aplicação das receitas públicas: renúncia de receita.....	19
2.4. Conceito de renúncia de receita neste trabalho.....	23
2.5. Equivalências e distinções entre despesa pública e renúncia de receita.....	24
2.6. Renúncia de receita na Constituição de 1988.....	27
2.7. Renúncia de receita na Lei de Responsabilidade Fiscal.....	29
2.8. Renúncia de receita nas Leis de Diretrizes Orçamentárias.....	32
2.9. Controle legislativo sobre renúncias de receita.....	35
2.10. Controle externo sobre renúncias de receita.....	38
3. ESTUDO DE CASO.....	42
3.1. Programas de incentivo setorial à cultura e ao esporte.....	42
3.2. Incentivos à cultura e ao esporte à luz do referencial teórico.....	46
3.3. Avaliações de órgãos de controle sobre projetos incentivados.....	47
3.4. Procedimentos encampados pelos ministérios supervisores.....	50
3.5. Avaliação de controles e oportunidades de melhoria.....	53
4. CONCLUSÃO.....	56
REFERÊNCIAS.....	58

## 1. INTRODUÇÃO

A aplicação de recursos públicos pelos governos comporta duas grandes vertentes: a despesa pública, que representa a forma mais conhecida de utilização das receitas auferidas, e a renúncia de receita, que se caracteriza, em essência, pela recusa intencional do poder público quanto ao exercício de seu poder arrecadatório.

As renúncias de receita, ou gastos tributários, podem ser empregadas no bojo de políticas públicas setoriais, assim como as despesas públicas. Porém, no caso das renúncias, as políticas são representadas pelos benefícios usufruídos pelos agentes econômicos favorecidos com os recursos não arrecadados.

Outra distinção marcante entre as despesas públicas e as renúncias de receita diz respeito às sistemáticas de controle impostas às duas modalidades. As despesas contam com um aparato de controles mais bem estabelecido, que abrange desde o acompanhamento pelos agentes executores até o exame pelos tribunais de contas, passando pela verificação dos Paramentos. Por outro lado, as renúncias de receita atualmente não se sujeitam a análises criteriosas, fato que pode ser explicado por fatores como a ausência de previsão legal específica de controles e certa inércia dos órgãos responsáveis pelo controle das finanças públicas.

Apesar de renúncias de receita serem tão antigas quanto a própria tributação, pelo fato de corresponderem a uma interface dos sistemas de cobrança de tributos, sua materialidade tem assumido maior relevância recentemente. Acompanhando o aumento da arrecadação realizada pelos governos, que assumiram preponderância como agentes econômicos principalmente a partir do século XX, os gastos tributários também se avolumaram, de tal sorte que podem ser utilizados para sustentar políticas públicas direcionadas a certos setores da economia.

Na esfera federal, as renúncias de receita têm alcançado cifras consideráveis, consoante registram as leis orçamentárias dos últimos anos (R\$ 101.956.496.783,00 previstos para 2009, R\$ 114.260.915.624,00 para 2010 e R\$ 116.082.902.877,00 para 2011), representando um montante que varia entre 9% e 12% da arrecadação de receitas próprias da União.



A dimensão dos valores envolvidos nas renúncias de receita, bem como a incipiente gama de procedimentos de acompanhamento e análise relativos ao tema, aumenta a importância da incidência de controles sobre os mecanismos próprios de sua concretização.

Apesar da relevância dos valores assumidos, pode-se falar em certa “invisibilidade” da renúncia de receita, tendo em vista que, por exemplo, as discussões sobre sua concessão não passam pelos mesmos trâmites das dotações da Lei Orçamentária Anual. Além disso, as ações suportadas pelos recursos renunciados não estão submetidas a controles exercidos sobre as despesas “normais”, como a execução mediante o Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), e os resultados dessas ações não contam com um arcabouço bem instituído de avaliação.

Na literatura, o assunto desperta poucas atenções, como exemplifica o fato de ter sido encontrado apenas um título, em pesquisas realizadas junto a livrarias, pela *internet*, referente ao tema consignado; as poucas referências encontradas sobre o tema consistem em artigos isolados, publicados principalmente em sítios eletrônicos de órgãos governamentais.

No mesmo sentido, em contraponto à grande proporção do montante de renúncias de receita frente à arrecadação total, o tema ocupa uma parcela muito pequena das atividades dos órgãos de controle, que não apresentam desempenho e sofisticação em seus procedimentos à altura dos valores envolvidos. Conforme a Constituição de 1988, em seu art. 70, *caput*, cabe ao Congresso Nacional a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, inclusive quanto às renúncias de receita. O art. 71 da CF/88, por sua vez, estabelece o papel do Tribunal de Contas da União como órgão auxiliar do Congresso Nacional no tocante à função de controle externo, cujas atividades de fiscalização abrangem, nos dizeres da Lei 8.443/92 (art. 1º, § 1º), as renúncias de receita.

Não obstante as competências constitucionais e legais, a atuação do Congresso e do TCU não tem se pautado pela atenção ao assunto em comento. Na análise dos projetos de lei orçamentária, o Congresso não tem submetido a exame o demonstrativo de renúncias de receita que deve acompanhar o projeto, conforme o art. 165, § 6º, da CF/88, nem tem controlado a duração dos benefícios fiscais concedidos pelo Executivo. A par disso, o TCU, nos últimos dez anos, prolatou apenas treze acórdãos tendo como tema principal as renúncias de receita (desprezaram-se os processos de tomadas de contas especiais, instaurados para reaver recursos oriundos de renúncia fiscal executados irregularmente).

Importa registrar, por outro lado, que, mesmo que o desempenho dos órgãos fiscalizadores satisfizesse as previsões dos normativos vigentes, ainda haveria carência de controles sobre as renúncias de receita. A fiscalização frágil sobre o tema é característica intrínseca do próprio arcabouço jurídico, de modo que, para uma mudança mais consistente, faz-se necessária a modificação do próprio texto constitucional.

Diante disso, e considerando a materialidade envolvida na concessão de renúncias de receita, evidencia-se a relevância de se compreender como o assunto se concretiza na esfera federal, bem como a necessidade de avaliar oportunidades de melhoria sobre os controles (interno, externo e social) exercidos sobre os recursos renunciados.

O presente trabalho orientou-se pelas seguintes hipóteses:

- a legislação nacional sobre renúncias de receita e seus respectivos controles é incipiente, o que confere certa invisibilidade ao tema, resultando na ausência de análise, pelos agentes responsáveis, sobre a legitimidade e a priorização atribuídas a esses benefícios;
- a atuação dos órgãos fiscalizadores quanto às renúncias de receita está aquém das necessidades, em termos de qualidade e de quantidade, devido à compreensão limitada do tema e à pouca relevância a ele atribuída, não obstante os valores envolvidos;
- não obstante a carência de fontes na literatura sobre o tema, é possível identificar possibilidades de alterações na legislação e nos procedimentos de controle sobre renúncias de receita, com potencial de aperfeiçoamento das ações governamentais setoriais baseadas nesses instrumentos.

O objetivo geral do presente trabalho consistiu em identificar os controles existentes e eventuais oportunidades de melhoria dos controles incidentes sobre ações governamentais baseadas em renúncias de receita. Como objetivos específicos, citam-se o de verificar os procedimentos realizados por ministérios supervisores na apreciação e aprovação de projetos incentivados por renúncias fiscais; avaliar as possibilidades de aperfeiçoamento dos controles exercidos sobre tais projetos, tanto internos aos referidos órgãos quanto próprios da ação fiscalizadora do Congresso Nacional e do TCU; e relacionar medidas no sentido de

aprimorar o controle e a transparência das ações governamentais suportadas por renúncias de receita.

Quanto à metodologia, o trabalho baseou-se em pesquisa aplicada, caracterizando-se pela investigação de lacunas de controles relativas às ações governamentais baseadas em renúncias de receita, à luz de contribuições provenientes das referências bibliográficas, com o fito de identificar oportunidades de aperfeiçoamento da ação do poder público.

Além disso, a pesquisa também comportou a vertente bibliográfica, tendo em vista o exame da legislação afeta ao assunto e de documentação vinculada aos órgãos responsáveis pela supervisão e pelo controle dos recursos renunciados.

Quanto aos objetivos, o projeto envolveu a realização de pesquisa exploratória, tendo em vista a carência de trabalhos sobre o tema, tanto na comunidade científica quanto no âmbito do próprio governo. Dessa forma, objetivou-se ampliar e sistematizar o conhecimento sobre o tema, para, em seguida, proceder-se ao aprofundamento em atuações setoriais do poder público.

No tocante aos procedimentos, realizou-se pesquisa de campo e bibliográfica, com a recuperação do conhecimento acumulado sobre o problema e a observação e registro dos atos e fatos concernentes à atuação governamental baseada em benefícios tributários. Para tanto, encampou-se a elaboração de estudo de caso, a partir dos incentivos governamentais às áreas do esporte e da cultura, mediante a obtenção de dados públicos, disponibilizados pelos respectivos ministérios supervisores.

Relativamente à forma de abordagem, empreendeu-se pesquisa do tipo qualitativa, em virtude de as informações a serem obtidas não serem quantificáveis, mas sujeitas a análise e interpretação da atuação do governo federal baseada em benefícios tributários, bem como dos normativos aplicáveis ao tema.

Por fim, o método de pesquisa foi do tipo dedutivo, já que o ponto de partida do trabalho é calcado nos fundamentos gerais das renúncias de receita, passando-se ao detalhamento de atuações governamentais específicas e de questões próprias do controle dessas atuações.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. Estado, governo e tributação

A organização das sociedades humanas sob a instituição denominada “Estado”, liderada por um “governo”, é vista pela literatura como decorrência natural de agrupamentos de indivíduos com fins comuns. São exemplos desses fins compartilhados: a proteção contra ameaças naturais ou grupos rivais; a repartição de tarefas ligadas à sobrevivência dos integrantes do grupo; e a manutenção de certa ordem interna, afiliada a características como o senso de moral e justiça, a distribuição do poder e a transmissão de elementos socioculturais. Nesse sentido, Giambiagi e Além (2007, p. 9) asseveram que “o governo surge então como um fato natural da evolução das sociedades humanas, como forma de organizar e disciplinar melhor as relações entre as pessoas”.

A existência do governo demanda o funcionamento permanente de estruturas responsáveis pelo cumprimento das funções que a sociedade lhe permite executar, como a segurança, a justiça, a saúde pública, a assistência social e, em determinados períodos, a guerra. Essas atividades estatais foram historicamente custeadas por recursos obtidos do esforço econômico dos indivíduos submetidos ao poder do Estado. Conforme atestam Albuquerque *et alii*,

A exigência de pagamentos ao poder público remonta aos primórdios da civilização, justificando-se como simples forma de sujeição imposta a povos dominados, a estrangeiros, a escravos, ou como uma relação de troca pela proteção ou concessão de determinadas prerrogativas. Trata-se assim, de uma relação de força, da qual advém a natureza compulsória do tributo. (2007, p. 32)

Os mesmos autores assinalam a evolução da utilização dos recursos tomados pelo Estado junto aos indivíduos: partiu-se da arrecadação sem a correspondente oferta de bens e serviços aos contribuintes, baseada no simples fato de o poder estatal deter a prerrogativa de impor tributos, até a exigência de que os recursos arrecadados colaborassem de algum modo para o bem comum. Nesse sentido, os autores registram a evolução do entendimento de que o Estado não se justifica como fim em si mesmo, mas pela necessidade de que a vida em sociedade seja administrada no sentido da busca do bem comum, princípio que deve nortear também a tributação.

O desenvolvimento econômico da maior parte dos países está relacionado em grande parte à intervenção do poder público, que, principalmente a partir do século XX, passou a desempenhar papel relevante como agente econômico, além de simples regulador, como recomendava a visão liberal dos dois séculos anteriores. Rezende (2007, p. 17-18), sobre esse tema, assinala que o governo expandiu-se de uma posição modesta, caracterizada pelo desempenho de poucas funções públicas (notadamente justiça e segurança), até chegar à posição de ator legitimado à intervenção na economia, para combater fatores como inflação e desemprego, principalmente a partir da crise de 1929.

A visão de que os recursos arrecadados devem atender a necessidades da sociedade que os entrega ao aparato estatal tornou-se predominante na maior parte dos países, consoante eram abandonados os modelos monárquicos e teocráticos e adotados arranjos ligados à democracia. Por exemplo, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, publicada por ocasião da Revolução Francesa e inspiradora de Constituições pelo mundo, inclusive no Brasil, também fez menção à instalação de estruturas governamentais que pudessem atender a necessidades coletivas. O texto dessa declaração trata da criação de uma “força pública”, necessária à garantia dos direitos humanos e do cidadão, que deveria ser custeada e fiscalizada pelos contribuintes:

Art. 12.º A garantia dos direitos do homem e do cidadão necessita de uma força pública; esta força é, pois, instituída para fruição por todos, e não para utilidade particular daqueles a quem é confiada.

Art. 13.º Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Art. 14.º Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.

Nos dias atuais, não pairam dúvidas sobre a obrigatória vinculação entre receitas públicas e necessidades coletivas. No Brasil, a Secretaria do Tesouro Nacional, em seu Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2011), assim se manifesta:

Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.

Outra característica atualmente predominante, no que diz respeito à tributação, é o fato de sua legitimação e obrigatoriedade junto à sociedade darem-se pela instituição de leis. Desde a Magna Carta inglesa de 1215, delineou-se a sistemática de que a imposição de novos tributos aos cidadãos não dependia exclusivamente da decisão do soberano (grosso modo, correspondente à figura de chefe do Executivo), necessitando passar pelo crivo formal dos representantes do povo.

No caso brasileiro, essa determinação foi abrigada na Constituição de 1988, segundo a qual “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (CF/88, art. 150, inc. I).

Assim, nos atuais Estados democráticos de direito, com a instituição de um substrato legal legitimador da cobrança de tributos, a sociedade é obrigada a entregar parcela de sua produção econômica para o Estado, a fim de que este execute as atividades de interesse comum a ele reservadas por lei.

## **2.2. Aplicação das receitas públicas: despesas públicas**

A execução de despesas públicas é a face mais tradicional da aplicação dos recursos tomados pelo governo junto à sociedade. Na maior parte dos países, o orçamento público evoluiu e organizou-se sob a forma contábil, impondo o método das partidas dobradas aos registros da receita e da despesa, de modo que, para a execução desta última, deve sempre ser indicada a respectiva fonte de custeio. Nessa esteira, Giacomoni (2007, p. 87) assevera que “a linguagem orçamentária é essencialmente contábil. O orçamento nasceu com tal forma de representação e a mantém por ser a que melhor atende a suas múltiplas finalidades”.

Essa linguagem contábil permitiu que fossem agregadas codificações diversas à receita e à despesa públicas. Dessa forma, atualmente, a partir de agrupamentos de algarismos e letras, várias classificações são atribuídas aos recursos arrecadados e aos gastos empreendidos pelo governo, o que permite, também, o acompanhamento da atividade financeira do Estado sob diversos aspectos.

Conforme Albuquerque *et alii* (2008, p. 290), essas classificações orçamentárias permitem visualizar a despesa sob diferentes enfoques, conforme o ângulo que se pretenda utilizar na análise. Os critérios dessas classificações são definidos com o objetivo de atender

às necessidades de informação demandadas pelos agentes públicos ou por qualquer cidadão que participe do processo orçamentário em alguma de suas etapas, bem como pela sociedade.

No que diz respeito à despesa pública, existe uma sistematização considerável em termos de procedimentos estabelecidos, para cada uma de suas fases, e em termos de legislação. Destaca-se, de início, a observância aos chamados princípios orçamentários, incorporados à legislação pátria, que decorrem de experiências internacionais, e que estabelecem condições para elaboração e execução dos orçamentos.

Na esfera federal, conforme disciplina a Lei 10.180/2001, a elaboração do orçamento obedece às regras instituídas no âmbito do Sistema de Planejamento e Orçamento, capitaneado pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento (SOF/MP), e integrado por órgãos e unidades distribuídos entre os Poderes e o Ministério Público.

Na etapa seguinte à elaboração, a receita prevista e a despesa fixada para o ano seguinte, constantes do projeto de lei orçamentária, são submetidas à avaliação do Congresso Nacional, que tem a prerrogativa constitucional (CF/88, art. 166, § 3º) de modificar, mediante emendas, a proposta encaminhada pelo Poder Executivo. Bijos (2010, p. 128) manifesta-se sobre esse aspecto, pontuando que a Constituição de 1988 rompeu com o cenário de unilateralidade da ação do Poder Executivo quanto à elaboração orçamentária, organizando um processo legislativo orçamentário bastante aberto a emendas parlamentares.

A execução da despesa pública conta com mecanismos concorrentes de ajuste de curto prazo, diante da disponibilidade imediata de recursos. Consoante registra o Manual Técnico de Orçamento, editado pela SOF/MP, a aprovação do orçamento é acompanhada pela edição de atos correlacionados à programação orçamentária e financeira, que visam manter o equilíbrio entre receitas e despesas.

Destaca o referido Manual que, desde a Lei 4.320/64, estabeleceu-se a sistemática, atualizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, de fracionar as receitas em metas periódicas de arrecadação, que impõem o parcelamento das despesas do exercício também em cotas periódicas. Dessa forma, é fixado um cronograma de compromissos e de liberação financeira dos recursos geridos pelo governo, em nome do equilíbrio fiscal.

Além do acompanhamento da execução orçamentária, a legislação pátria é rica quanto à determinação de mecanismos de controle e avaliação *ex post* do orçamento público. A Lei 4.320/64, entre os art. 75 e 82, estabelece os controles interno e externo da execução

orçamentária, responsáveis pela verificação da legalidade dos atos de arrecadação da receita e da realização da despesa; pela avaliação do cumprimento do programa de trabalho do governo; pelos procedimentos de tomada e prestação de contas; pela verificação da probidade da administração; e pelo julgamento de contas, no caso do Poder Legislativo.

Esses dispositivos foram confirmados pela Constituição de 1988, entre os art. 70 e 75, que inovou ao determinar a organização de um sistema integrado de controle interno, por parte de todos os Poderes, com tarefas relacionadas à avaliação dos programas de governo, à comprovação da legalidade dos atos de gestão pública e ao apoio à missão dos órgãos de controle externo.

Por fim, as despesas, sob a vertente de sua organização em programas de governo, também são submetidas a avaliação por parte do Poder Executivo, que executa a verificação do alcance dos objetivos do Plano Plurianual a cada exercício. No Manual de Avaliação do PPA (exercício 2010), encontra-se o seguinte trecho:

A avaliação de políticas e programas vem se constituindo em uma das principais ferramentas gerenciais para conferir maior qualidade ao gasto público e melhorar os resultados da ação governamental. (...)

O processo de avaliação anual, desenvolvido pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, é parte fundamental do modelo de gestão do PPA, como instrumento para o aperfeiçoamento das políticas públicas traduzidas por meio do Plano e de seus programas, fornecendo subsídios para a alocação dos recursos nos orçamentos anuais. (p. 9-10)

### **2.3. Aplicação das receitas públicas: renúncia de receita**

A par da despesa pública, outra forma utilizada pelos governos para aplicar recursos públicos dá-se pela renúncia à arrecadação, cuja relevância, em termos de intervenção estatal na economia e de destaque conferido pelos estudos de finanças públicas, vem crescendo ao longo das últimas cinco décadas.

Com o instrumento da renúncia de receita, o governo também almeja objetivos de interesse público, do mesmo modo que executa despesas públicas. Entretanto, no caso das renúncias, ausente a arrecadação junto ao erário, o alcance de tais objetivos é associado à utilização dos recursos diretamente pelos beneficiários, que, de outro modo, contribuiriam normalmente com o pagamento de tributos.



Pureza (2007 p. 8) arrola possibilidades de utilização de renúncias de receita, consonantes com o caráter público referido: compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; compensar ações complementares às funções típicas de Estado, desenvolvidas por entidades civis; promover a equalização das rendas entre as regiões; e incentivar determinado setor da economia.

A recente atenção dispensada ao tema não significa, todavia, a inexistência desses instrumentos em tempos pretéritos. Henriques (2009, p. 6) lembra a antiguidade da utilização de benefícios fiscais, embora sua análise pela literatura tenha sido iniciada na segunda metade do século XX. Nessa esteira, o referido autor destaca a descoberta de antigo texto egípcio, que prescrevia benefícios tributários a agricultores sem recursos.

Essa modalidade de utilização de recursos públicos vem ampliando significativamente sua participação nas finanças governamentais nos últimos anos. Conforme registram Beghin *et alii* (2010, p. 383),

Para o exercício de 2010, a Lei Orçamentária Anual (Lei 12.214, de 26 de janeiro de 2010) estimou uma arrecadação de R\$ 293,5 bilhões para as receitas tributárias e de R\$ 492,6 bilhões para as receitas de contribuições. A estimativa dos gastos tributários para o mesmo período é de R\$ 113,9 bilhões, ou 3,4% do PIB. Este valor equivale a 16,8% do total das receitas administradas pela Receita Federal e a mais que o dobro do orçamento inicialmente previsto para o Ministério da Educação – R\$ 50,9 bilhões –, estando próximo do dobro do orçamento do Ministério da Saúde – R\$ 66,7 bilhões.

Henriques (2009, p. 13) afirma que, entre as décadas de 1950 e 1970, nas quais o Brasil experimentou significativos índices de desenvolvimento econômico, o governo adotou políticas de desenvolvimento que utilizaram fartamente a concessão de benefícios fiscais como instrumentos de desenvolvimento econômico. Nesse período, segundo o autor, concediam-se incentivos e isenções fiscais livremente, sem controle de seus efeitos sobre o erário, em vista da convicção de que tais benefícios conduziriam ao crescimento econômico.

Entretanto, a partir dos anos 80 do século passado, com a mudança dos paradigmas políticos e econômicos – exemplificada pela queda dos regimes socialistas e o acirramento da globalização econômica –, novos modelos de gestão orçamentária ganharam espaço, com o fortalecimento de mecanismos concernentes ao equilíbrio das contas públicas e à transparência na atividade financeira do Estado. Esse novo momento levou à exigência de controles dos efeitos financeiros da concessão de benefícios fiscais, a fim de mensurar os

efeitos de tais renúncias no Erário e de submetê-las ao devido escrutínio legislativo (HENRIQUES, 2009).

Apesar da aparente simplicidade dos mecanismos envolvidos na renúncia de receita, de forma que alguém desavisado poderia identificar nesse tema somente a inércia do Estado quanto ao exercício de cobrança de recursos junto aos contribuintes, Pureza (2007, p. 5) alerta em sentido oposto. Conforme a autora, o conceito de renúncia fiscal ainda envolve certo grau de subjetividade, sendo raro “encontrar dois especialistas em finanças públicas que possuam o mesmo entendimento sobre esse tema”.

A autora acrescenta que a imprecisão concernente aos elementos caracterizadores da renúncia de receita dificulta seu monitoramento, em vista das falhas de consistência intertemporal dos valores creditados a esse título. Dessa forma, os recursos renunciados em determinado período não poderiam ser comparados com absoluta convicção aos pertencentes a outro, o que comprometeria a credibilidade das informações prestadas pelos órgãos encarregados da apuração.

Ilustrando esse aspecto da indefinição conceitual, atualmente, no Brasil, a fixação de um valor limite de renda anual percebido pelas pessoas físicas é utilizada como critério para a isenção quanto à cobrança do imposto de renda. Entretanto, a ausência de cobrança do imposto de renda daqueles considerados “isentos” não é classificada como renúncia de receita, segundo o conceito vigente na esfera federal – embora o senso comum facilmente concluísse em sentido oposto. Adiante, são tecidos comentários sobre o entendimento adotado pelo governo federal quanto às renúncias.

Acompanhando a indefinição do conceito de renúncia de receita, outro aspecto característico do tema é sua relativa “invisibilidade”, no sentido de que os efeitos da utilização dos recursos públicos, nessa seara, não são facilmente perceptíveis e avaliáveis pela sociedade e até pelo próprio governo. Como resultado, torna-se difícil, por exemplo, a comparação entre políticas baseadas na execução tradicional da despesa pública e as fundamentadas em renúncias.

Depondo a favor desse raciocínio, Beghin *et alii* (2010, p. 375-376) se pronunciam:

O Estado faz política pública quando arrecada recursos de seus contribuintes e quando utiliza estes recursos para financiar os gastos dos seus programas e

ações. Mas também faz política pública quando estabelece desonerações tributárias, reduzindo o ônus sobre determinados agentes econômicos como forma de atingir metas e objetivos sociais ou econômicos. (...) Trata-se de um volume de recursos equivalente a 10% da carga tributária bruta, que merece ser discutido e analisado em termos da sua qualidade, eficiência, eficácia e efetividade tanto quanto o são os recursos diretamente executados segundo o orçamento.

Outro aspecto relevante da invisibilidade das renúncias de receita diz respeito à sujeição de sua aprovação aos representantes da sociedade, os parlamentares, que não dispõem de instrumentos suficientes para fiscalizar o montante desses recursos, sua aplicação e seus efeitos. Essa “imunidade” das renúncias de receita a um acompanhamento mais estreito resulta numa diferença de tratamento comparativamente aos recursos executados ordinariamente, mediante despesas orçamentárias.

Ilustrando esse ponto, constata-se que despesas diretas devem ser revalidadas a cada novo orçamento, ao passo que incentivos fiscais são concedidos uma única vez, sem registro nos orçamentos anuais, o que tornaria a última opção mais cômoda para o poder público (SANTA-HELENA, 2009).

Conforme Beghin *et alii* (2010, p. 391), as imprecisões acima aludidas, relacionadas à problemática das renúncias de receita, apontam para um amplo programa de possíveis estudos, que poderia abarcar temas como:

(...) melhor definição do conceito; comparabilidade das renúncias com os gastos executados diretamente; tentativas de adequação metodológica que permitam realizar comparações internacionais; e análise qualitativa das estimativas realizadas, verificando quais os beneficiários dessas despesas indiretas, não só em termos setoriais e regionais, mas também em termos da distribuição pessoal da renda.

A este trabalho, interessa especialmente a questão da comparação das condições de execução e de controle impostas às despesas públicas e às renúncias de receita. Em virtude da origem comum desses institutos, bem como da finalidade pública por eles compartilhada, é razoável concluir que tais condições deveriam compor uma sistemática semelhante quanto a procedimentos e legislação aplicável, conforme sustenta a maior parte da literatura consultada.

Em tempo, verifica-se que a leitura das fontes referenciadas acena para a utilização de diversas expressões com significado correlacionado, mas não coincidente:

renúncias de receita, renúncias fiscais, gastos tributários, benefícios fiscais, benefícios tributários, incentivos fiscais etc. Diante disso, faz-se necessário dedicar algum esforço à delimitação desses conceitos, a fim de harmonizar o emprego e o entendimento do vocabulário.

#### **2.4. Conceito de renúncia de receita neste trabalho**

No presente projeto, adota-se a conceituação proposta por Henriques (2009), a partir da qual se distingue, de um lado, as expressões sinônimas “renúncia de receita”, “renúncia fiscal” e “gasto tributário” e, de outro, os termos equivalentes “benefício fiscal”, “benefício tributário” e “incentivo fiscal”.

Assim, em primeiro lugar, benefícios fiscais, benefícios tributários ou incentivos fiscais dizem respeito a uma dimensão jurídica, implicando a existência de uma norma que altera o sistema tributário no sentido de diminuir o encargo imposto a parcela dos contribuintes.

Nesse aspecto, destaca-se a dificuldade de distinguir, na seara da legislação vigente, o que seria, de um lado, a “estrutura normal” de incidência dos tributos, e, de outro, aquilo que representaria favorecimento a certos contribuintes – e esse é o principal desafio no tocante à dimensão jurídica do tema. Consoante Henriques (2009), a referida “estrutura normal” da incidência tributária implica necessariamente tratamentos diferenciados a segmentos da sociedade; em toda norma de incidência tributária há discriminação. Portanto, o principal problema da análise jurídica dos benefícios fiscais é determinar quais normas veiculam benefícios fiscais e quais são apenas parte da estrutura jurídica da imposição tributária.

Em segundo lugar, as renúncias de receita, ou renúncias fiscais, ou gastos tributários, constituem a dimensão financeira que quantifica a perda intencional de arrecadação pelo poder público, e que decorre da existência de benefícios fiscais instituídos previamente.

Também a identificação dessa dimensão financeira não é simples, já que se trata do impacto de uma alteração tributária cujos efeitos não são controlados ou contabilizados pelo governo. Na ausência de mecanismo mais sofisticado, atualmente se recorre à estimativa

da arrecadação frustrada, com base na quantificação de potenciais indivíduos beneficiados e da representatividade do benefício fiscal no âmbito da sistemática de tributação original.

Ressalta-se que a opção pela terminologia descrita é um contraponto à inexistência de um vocabulário pacífico na literatura. Assim, nas referências desse trabalho, são encontradas inversões dos conceitos propostos, embora seja possível identificar, com a fixação desse paradigma, as ocasiões em que os textos abordam a renúncia de receita em si ou a alteração legislativa que a possibilita.

## **2.5. Equivalências e distinções entre despesa pública e renúncia de receita**

Tendo em vista a origem comum da despesa pública e da renúncia de receita, que representam formas de aplicação de recursos públicos em prol da coletividade, a literatura indica a possibilidade de comparação e de eventual substituição desses instrumentos no âmbito da execução de políticas públicas. Pureza (2007, p. 5) assim se posiciona – destacando o emprego da expressão “gasto tributário” como sinônimo de renúncia de receita, conforme sugerido anteriormente:

A renúncia fiscal, quando concebida como uma modalidade de alocação dos recursos públicos, gera um custo fiscal que, em muitos casos, é comparável ao de uma programação orçamentária, podendo, inclusive ser substituída por gastos diretos do poder público. Devido a essa característica, tem se tornado comum atribuir-lhe a denominação de “gasto tributário”, um conceito ainda pouco difundido no Brasil, porém bastante utilizado em vários países da OCDE.

Santa-Helena (2009, p. 203), aludindo a “benefícios tributários” como equivalentes a renúncias de receita, também realça as semelhanças do instituto com as despesas orçamentárias, embora sujeito a menores controles que estas.

Ainda nesse sentido, é relevante a contribuição de Somavilla & Lobato (2009, p. 69), segundo os quais seria interessante

(...) tratar os benefícios como se fossem gastos governamentais, apesar de representarem uma despesa de natureza diversa daquela do gasto orçamentário direto. Desta forma, poder-se-ia confrontar o custo da renúncia de receita com a quantidade de gastos públicos diretos necessários para igualar os benefícios dela oriundos e, assim, verificar se o impacto provocado pela política (investimento ou geração de emprego em determinados setores ou regiões) é melhor ou mais eficiente que a realização de gastos diretos para beneficiar os mesmos agentes.

Pode-se encerrar a série de referências, nesse aspecto, com o registro de Villela (1991, *apud* Andreazzi & Ocke-Reis, 2007, p. 522-523):

(...) dentro do conceito de gasto tributário, a transferência (implícita) de recursos se dá da seguinte maneira: por um lado, existe o imposto devido pelo contribuinte ao Estado e, por outro, o interesse do governo de prover uma determinada assistência financeira. Assim, ao deixar de arrecadar parte do imposto a ele devido (como resultado de um benefício fiscal), o Estado age como se estivesse neste exato momento realizando um pagamento. Trata-se de um pagamento implícito, isto é, não há um desembolso por parte do governo, mas, mesmo assim, constitui-se em pagamento de fato.

Diante das semelhanças expostas entre despesas públicas e renúncias de receita, é digna de nota a diferença do nível de sistematização e de controles instituídos sobre cada uma dessas modalidades. Como já aludido, a despesa pública é registrada contabilmente, em sistemas informatizados; é submetida a classificações de diversas ordens, das quais informações variadas podem ser extraídas; sua utilização e impactos na realidade social são verificáveis com certa facilidade, permitindo avaliações consistentes quanto ao alcance de seus objetivos.

De outra banda, nenhum desses apontamentos se aplica às renúncias de receita, que podem ser consideradas desconhecidas no âmbito do próprio governo. Ao mesmo tempo em que as renúncias proporcionam agilidade à aplicação de recursos públicos, pela não incidência de todo o ferramental aludido, tem-se presente o risco de má utilização e/ou desperdício de recursos públicos – ou, quiçá, o risco de estarem sendo subfinanciadas políticas baseadas em renúncia de receita, cujos impactos, se mensurados, poderiam acenar para a necessidade de ampliação dos benefícios. Ou, ainda, restaria oculta a possibilidade de diminuição da atual carga tributária, em decorrência do reexame da sistemática dos tributos atualmente cobrados.

Na prática internacional, são encontradas diversas formas de explicitação das renúncias de receita na peça orçamentária, havendo casos de países que chegam a lhes aplicar classificações orçamentárias designadas para as despesas. À guisa de exemplo, nos Estados Unidos, as renúncias de receita são classificadas com os mesmos códigos funcionais e programáticos aplicados às despesas, com o intuito de facilitar a análise da alocação dos recursos públicos e permitir a construção de uma visão integrada da ação governamental (HENRIQUES, 2009; BEGHIN, 2010).

Nazareth (2006, p. 153-154) alerta não haver garantia de que a utilização de benefícios fiscais seja mais eficiente do que a realização de despesas orçamentárias, que poderiam atender à população diretamente, com resultados equivalentes a custos iguais ou menores. Seguindo essa exposição, Almeida (2000, p. 39) sugere a possibilidade de substituição de renúncias por despesas diretas:

A análise de gastos tributários introduz uma nova forma de se visualizar os programas de ação governamental. De uma maneira geral, sabe-se muito pouco sobre os gastos públicos executados por intermédio do sistema tributário, o que frequentemente resulta em má alocação de recursos e desperdícios.

Uma vez que o governo venha a conhecer mais sobre os seus programas de gastos diretos e tributários, uma reforma em sua política de benefícios e incentivos fiscais pode vir a ocorrer. Certos gastos tributários podem ser eliminados ou pelo menos reconsiderados, possivelmente substituídos, por formas mais efetivas e menos dispendiosas de auxílio, como subsídios ou investimentos públicos diretos.

Com o mesmo ponto de vista, argumenta Henriques (2009, p. 6):

Embora tais normas tributárias proporcionem efeitos semelhantes às despesas públicas, tais institutos divergem juridicamente na medida em que os benefícios fiscais são aprovados no processo legislativo sem limite quantitativo de seus efeitos, logo sem nenhum tipo de restrição orçamentária. Assim, essa figura diminui o controle do Estado sobre suas finanças, pois os valores de receita perdidos são livres para crescer com a economia sem limites temporais ou quantitativos.

Os riscos assinalados anteriormente, de desperdício de recursos, ou, por outro lado, de não ampliação de uma política exitosa caracterizada por benefícios fiscais, são agravados pelo ostracismo no qual caem as renúncias de receita depois de sua formalização. Depois de sua entrada em vigor, os benefícios fiscais não se sujeitam à aprovação anual pelo Legislativo, nem estão associados a mecanismos que permitam fácil avaliação periódica. Dessa forma, tem-se a presença de fatores que podem resultar em perda de transparência quanto à aplicação de recursos públicos, tão agravada conforme se proliferem os benefícios fiscais (SANTA-HELENA, 2009).

Pureza (2007, p. 8), ao tratar das regras impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, acusa o maior rigor desse diploma legal no tocante ao controle das despesas, ao sopesar as limitações instituídas para as renúncias de receita:

(...) os termos da LRF são sempre mais rigorosos quando se trata de estabelecer controles sobre o aumento da despesa. (...) A questão que se coloca é: porque não estender o mesmo tratamento para a concessão de benefícios fiscais? A eliminação dessa brecha da legislação viria justamente no sentido de fortalecer a noção do gasto tributário, gasto camuflado que não se submete ao crivo anual do Congresso Nacional (...).

Concluída a abordagem teórica sobre as semelhanças e distinções entre despesas públicas e renúncias de receita, nas seções seguintes procede-se ao exame mais apurado da realidade brasileira, destacando-se a forma como os principais normativos abordam os benefícios fiscais e os correspondentes gastos tributários.

## **2.6. Renúncia de receita na Constituição de 1988**

Consigna Henriques (2009) que a CF/88 foi a primeira, na história nacional, a instituir controles orçamentários relativos às renúncias de receita. A Lei 4.320/64, que ainda hoje estabelece as normas gerais de direito financeiro para todos os entes federados, não traz qualquer referência à estimativa ou ao controle de gastos tributários.

O principal dispositivo constitucional que trata do assunto é o art. 165, § 6º, *in verbis*:

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

Imediatamente, registra-se que os efeitos financeiros a serem evidenciados, nos dizeres da Constituição, alcançam uma dimensão maior que a dos conceitos utilizados neste trabalho, que se prende à vertente tributária da receita. Os benefícios de natureza creditícia e financeira, também destacados pela Carta Constitucional, não serão aqui abordados.

Abrem-se parênteses para destacar a compatibilidade do vocabulário utilizado no dispositivo constitucional reproduzido com a conceituação adotada neste trabalho. Destacando-se os itens relativos à temática examinada, o enunciado trata de “benefícios de natureza tributária”, por um lado (dimensão legislativa), e de seu “efeito sobre receitas”, de outro (dimensão financeira).

O objetivo do dispositivo constitucional reproduzido residiria na garantia de visibilidade aos gastos tributários, alheios ao orçamento anual. Na verdade, como se



depreende do texto, os gastos tributários sequer integram “fisicamente” o orçamento; sua publicação e previsão dão-se mediante um documento anexado ao projeto de lei orçamentária anual (HENRIQUES, 2009).

O intuito desse demonstrativo seria permitir aos parlamentares e à sociedade a visualização dos gastos governamentais não executados mediante o orçamento, subsidiando a avaliação da conveniência de manter os benefícios listados diante de outras necessidades públicas. Nesse aspecto, vale considerar que o demonstrativo deve acompanhar inclusive a LOA, quando promulgada, e não apenas o projeto de LOA, como uma leitura apressada poderia concluir.

A literatura assinala diversas omissões quanto ao cumprimento desse dispositivo constitucional pelos entes federados. Pureza (2007, p. 4) destaca que, a cada ano, o governo federal elabora quadros informativos dos benefícios tributários aplicáveis ao exercício de referência com valores subestimados, pelo fato de não serem incluídos os efeitos de determinados benefícios.

Almeida (2000, p. 2) também denuncia o não cumprimento do papel instituído para o demonstrativo de benefícios que deve acompanhar o projeto de lei orçamentária, na órbita federal. Segundo o autor, o governo federal ainda não instituiu mecanismos de controle que permitam conhecer, em nível agregado e por exercício financeiro, os montantes de recursos renunciados, os beneficiários desses recursos e os resultados de sua aplicação, comparados aos objetivos do governo.

Para além da experiência federal, Henriques (2009) revela a não observância generalizada, nos entes subnacionais, da obrigação de elaborar o demonstrativo de benefícios, o que se agrava com o fato de a concessão de incentivos fiscais por estados e municípios ter-se acirrado a partir de 1988, no âmbito do processo de atração de investimentos para instalação de parques industriais e comerciais em solo próprio, que se convencionou chamar de “guerra fiscal”.

Voltando à esfera federal, uma das principais dificuldades reside no entendimento sobre o nível de detalhamento da descrição do efeito financeiro dos benefícios tributários. Assim se manifesta Henriques (2009, p. 15):

Da redação do dispositivo, pode-se concluir tanto pela necessidade de que o demonstrativo contenha o valor estimado de gastos tributários para cada

benefício fiscal quanto pela possibilidade de o demonstrativo conter um único número, qual seja, o somatório de todas as renúncias de receita do período.

Sobre tal questão, inexistente regulação em lei complementar ou pronunciamento do Poder Judiciário, não havendo no ordenamento jurídico em vigor previsão expressa em lei ou regulamento sobre qual seria o entendimento mais correto.

O autor acrescenta que, diante desse impasse quanto à forma de cumprir a previsão constitucional, o governo federal já apresentou o demonstrativo de benefícios com diversas classificações, consolidando nos últimos anos a prática de apresentar tais valores classificados tanto por função orçamentária e tipo de receita, quanto por cada norma de benefício fiscal, individualmente – o que, na visão do autor, seria a opção mais acertada, pelo fato de tornar possível a comparação dos efeitos de cada benefício com despesas diretas e a respectiva análise de custo-benefício.

Por fim, outra remissão constitucional ao tema é encontrada no art. 70, que submete as renúncias de receita à “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial” realizada pelos órgãos de controle externo (Casas Legislativas e Tribunais de Contas). Essa previsão também é novidade na história nacional, visto que nenhuma outra Constituição havia designado atribuição semelhante aos órgãos de controle. O tema é analisado adiante, no tópico 2.9 deste trabalho.

## **2.7. Renúncia de receita na Lei de Responsabilidade Fiscal**

A Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, acrescentou ao arcabouço jurídico nacional diversas regras e condições quanto à gestão fiscal dos entes federados, abarcando, entre outros temas, a renúncia de receita.

Os dispositivos da lei que tratam do assunto estão abrigados sob o art. 14, entre os quais se destaca a tentativa de delinear-se um conceito legal de renúncia de receita, no § 1º do mencionado artigo:

§ 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.

Henriques (2009) destaca a precisão terminológica utilizada no *caput* do art. 14, que se refere a “incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”. Essa precisão da LRF, entretanto, expira-se rapidamente, visto que o § 1º, acima reproduzido, equipara à renúncia de receita os institutos de “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo”, que, como se depreende da leitura, referem-se à dimensão jurídica da tributação. Trata-se, portanto, de benefícios tributários.

No referido art. 14 da LRF, em consonância com o aspecto já discutido neste trabalho, constata-se um esforço de segmentar, de um lado, a estrutura ordinária da tributação, que divide, por si só, os grupos de contribuintes e de não contribuintes, e, de outro, as alterações dessa estrutura normativa que representam benefícios fundamentados no tratamento diferenciado de certo grupo de contribuintes. Com isso, alterações gerais na tributação, que mantenham os mesmos padrões de incidência e resultem em perda de arrecadação, não são considerados benefícios fiscais, nos termos da LRF; somente alterações específicas, que favoreçam unicamente parcela do grupo-paradigma de contribuintes (daí o “tratamento diferenciado”), devem obedecer às regras e limitações da Lei.

Pureza (2007, p. 11) comenta esse aspecto, destacando o risco da interpretação errônea do que seja “tratamento diferenciado”:

(...) as propostas que beneficiam todo o universo de contribuintes de um determinado imposto, apesar de representar uma perda de arrecadação inegavelmente maior e mais danosa aos cofres públicos do que medidas de caráter mais localizado ou restrito, não é encarada, na LRF e nem mesmo na LDO, como um benefício passível de rejeição por inadequação orçamentária, mesmo que represente forte ameaça às metas de resultado fiscal, podendo, eventualmente, ser aprovado, sem qualquer tipo de mensuração de seu impacto sobre as contas públicas. (...) Contudo, interpretações capciosas podem ser utilizadas para viabilizar a aprovação, por exemplo, de projetos envolvendo a concessão de incentivos para determinado segmento produtivo, com base na alegação de que todos os produtores daquele setor estariam sendo alcançados. A rigor esse entendimento não deve prosperar, pois tal incentivo não atende ao requisito da generalidade.

As limitações da LRF para a concessão de benefícios fiscais que resultem em renúncias de receita são as seguintes:

- a) deve-se empreender a estimativa do impacto orçamentário-financeiro do benefício relativamente ao exercício em que deva iniciar sua vigência e aos dois seguintes;
- b) exige-se que o benefício atenda às disposições da lei de diretrizes orçamentárias (LDO);
- c) o proponente do benefício deve demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, sem que seus efeitos afetem as metas de resultado fiscal fixadas na LDO;
- d) alternativamente, ou em complemento à providência acima, o benefício deve ser acompanhado de medidas de compensação, no exercício em que deva iniciar sua vigência e aos dois seguintes; tais medidas de compensação podem dar-se por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição;
- e) na situação imediatamente acima, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas de compensação.

A rigidez que caracteriza a observância das normas acima envolve, como contrapartida, tentativas de flexibilização da interpretação dos dispositivos. Pureza (2007, p. 10), comentando sobre as limitações reproduzidas, alerta que decisões políticas tendem a prevalecer, sendo comum, por exemplo, a adoção de medidas provisórias que veiculam benefícios tributários sem a devida observância às regras do art. 14 da LRF, com “interpretações criativas” para a instituição de medidas compensatórias das renúncias de receita.

No mesmo sentido, depõe Santa-Helena (2009, p. 204):

Importante ressaltar que a renúncia de receita visa principalmente estimular o crescimento de determinados setores da economia. Sendo assim, se essa renúncia for direcionada a investimentos que impulsionem a arrecadação, o déficit pode ser autossustentável. No entanto, por serem tais efeitos incertos e defasados, o legislador complementar optou, por questão de prudência, por exigir que as medidas de compensação fossem anteriores ao ato de concessão do benefício. (...)

A compensação exigida pelo art. 14 da LRF não tem sido observada inclusive pelo próprio Poder Executivo em suas proposições, exemplo da Lei nº 10.276, de 10/9/2001 (...). Seu art. 1º, § 7º, oferece como compensação a reserva de contingência presente na lei orçamentária, fonte de financiamento de créditos adicionais e não de acréscimo de gastos tributários (...).

Além das regras instituídas pela LRF, as Leis de Diretrizes Orçamentárias, com uma edição a cada ano, também veiculam normas sobre a temática das renúncias de receita, como se examina no próximo item.

## **2.8. Renúncia de receita nas Leis de Diretrizes Orçamentárias**

Antes da edição da LRF, as LDOs federais, ao tratarem das renúncias de receita, previam a possibilidade de compensação da perda de arrecadação com a anulação de despesas em idêntico montante, nos exercícios alcançados pelo benefício concedido.

A partir de 2000, em consonância com o estabelecido pela LRF no tocante às renúncias de receita, as LDOs passaram a veicular condições para a concessão de benefícios fiscais, ora reproduzindo a legislação de referência, ora acrescentando itens às vezes desarmônicos com o regramento geral.

O atual conceito de benefícios tributários na LDO resulta de estudos realizados no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que buscaram delimitar o conteúdo do demonstrativo exigido no art. 165, § 6º, da Constituição, examinado anteriormente. Conforme o art. 89, § 2º, da Lei 12.465/2011 (LDO para 2012),

São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Verifica-se que a terminologia da LDO não segue à risca a conceituação adotada neste trabalho, visto tratar os incentivos ou benefícios como “gastos governamentais diretos” que, por outro lado, constituem “exceção ao sistema tributário de referência”.

Do excerto acima, destaca-se a expressão “que visem atender objetivos econômicos e sociais”. Henriques (2009) declara que o acréscimo desse critério finalístico, para que um benefício seja considerado como tal, e fique sob o alcance das regras da LRF, contraria o estatuído por essa lei, que se pautou tão somente por critérios jurídico-formais ao estabelecer o conceito de benefícios tributários. Como efeito, normas tributárias cujos efeitos não sejam considerados abarcados em “objetivos econômicos e sociais” podem ser excluídas do conceito de benefício fiscal, não sendo discriminadas no demonstrativo que acompanha o projeto de lei orçamentária.

A definição desse critério finalístico origina-se dos referidos estudos empreendidos pela Receita Federal. Como registra o Demonstrativo dos Gastos Tributários publicado pela RFB (2011), o sistema tributário é permeado por desonerações, representadas por situações que desobrigam o pagamento de tributos e seus acessórios. Essas desonerações podem servir para diversos fins, a exemplo de:

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

Para a Receita Federal, no caso das alíneas “d”, “e”, “f” e “g”, as desonerações constituem alternativas às políticas de governo, na forma de ações com objetivos de promoção de desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas por meio do sistema tributário.

Na leitura da RFB, as alíneas “d” e “e” representam benefícios de caráter compensatório, pelo fato de o governo não atender adequadamente à população nos serviços de sua responsabilidade. As alíneas “f” e “g”, por sua vez, apontam benefícios de caráter

incentivador, vista a intenção governamental de desenvolver determinado setor ou região. Esses seriam os casos de benefícios fiscais a serem discriminados no demonstrativo que acompanha o projeto de lei orçamentária.

Nessa esteira, pode-se assinalar uma possível invasão da LDO sobre a matéria de finanças públicas, que, conforme a Constituição, deve ser objeto de lei complementar. Tendo em vista que a LRF não se refere ao critério finalístico em exame, a modificação do conceito de benefício tributário pelas LDOs, leis submetidas a um rito caracterizado por menor discussão, menos maturação e menos agentes envolvidos (apenas uma comissão, a Comissão Mista de Orçamento), sobrepujaria indevidamente o teor da LRF, sujeita a uma apreciação bem mais ampla quando de sua elaboração.

Henriques (2009, p. 55) apresenta um exemplo negativo, a seu ver, da aplicação do referido critério finalístico ao conceito de benefício fiscal:

(...) o Poder Executivo federal, no que se refere ao Imposto de Renda de Pessoas Físicas (IRPF), excluiu indevidamente da análise parlamentar a conta “deduções com dependentes” do demonstrativo de benefícios fiscais.

Sobre essa alteração, o Estudo Tributário n. 12 explica que “o governo federal não tem programas de estímulos à união conjugal (formal ou informal), à natalidade, à adoção de menores ou à adoção da responsabilidade econômica em relação aos pais biológicos, portanto não sendo passíveis de serem substituídos por gastos diretos”. Assim, o estudo conclui que “a dedução para dependentes do IRPF, apesar de possuir a mesma natureza jurídico-tributária das deduções para instrução e saúde, não se configura um gasto governamental indireto, ou seja, um gasto tributário”.  
(...)

Então, com justificativa no critério adotado, foi excluída do demonstrativo uma das maiores renúncias de receita da União federal, apesar de a Lei de Responsabilidade Fiscal não incluir esse critério no conceito de benefício fiscal.

Outro aspecto relevante das LDOs quanto aos benefícios fiscais trata de recente regra, que limita a duração dos benefícios. Conforme o art. 89, § 1º, da LDO 2012,

§ 1º Os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias que resultem em renúncia de receita em razão de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial, ou que vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, 5 (cinco) anos.

Sobre a juridicidade desse instituto, Henriques (2009) afirma ser cabível, diante do arcabouço legal, a instituição de uma limitação temporal máxima para os benefícios fiscais. Em contraponto, alerta que “essas disposições não vêm sendo devidamente cumpridas pelo governo federal”, tendo em vista a sequência de casos de medidas provisórias e projetos de lei de desoneração tributária aprovados sem a definição de vigência máxima.

No mesmo sentido opina Pureza (2007, p. 14), dizendo que a referida regra busca “tornar temporária a força cogente das normas legitimadoras dos gastos tributários, mitigando-as e permitindo sua reavaliação periódica”, embora os Poderes Executivo e Legislativo não venham observando essa disposição.

Além disso, lembra a autora, a tradição brasileira confere aos benefícios fiscais o formato de “benesse eterna”, já que, depois de integrados ao sistema tributário, tais benefícios tendem a nele permanecer indefinidamente, em razão da ausência de fiscalização e de análise de custo-benefício das renúncias de receita.

## **2.9. Controle legislativo sobre renúncias de receita**

O atual quadro legislativo e conceitual sobre benefícios fiscais e renúncias de receita, exibido anteriormente, não fornece aos parlamentares brasileiros as ferramentas necessárias ao acompanhamento e controle desses institutos. Além disso, não há subsídios que permitam uma comparação fidedigna entre despesas orçamentárias e renúncias de receita, a fim de se proceder a uma avaliação de custo-benefício e a eventuais substituições de umas por outras.

Na experiência internacional, apontam-se algumas experiências interessantes quanto a esse aspecto. De Paula (2011, p. 7), ao tratar das tentativas de quantificação dos gastos tributários, registra:

De acordo com Luiz Carlos Vitali Bordin, a primeira tentativa de quantificação deu-se na Alemanha, em 1959, e, em 1967, a inserção do dado no orçamento alemão passou a ser exigida legalmente. Em 1968, os Estados Unidos publicaram o seu primeiro orçamento de gastos tributários detalhados, que passou a ser parte integrante do processo legislativo de aprovação orçamentária a partir de 1974. Na década de 1970, outros países passaram a elaborar orçamentos de gastos tributários, como o Reino Unido, Canadá e França.



Por outro lado, Beghin *et alii* (2010, p. 377) observam que a quantificação dos gastos tributários não obedece a uma lógica amplamente aceita:

A existência dessas diferentes formas de calcular os gastos tributários resulta da falta de consenso internacional em torno da definição deste tipo de despesa indireta. Além de distintas conceituações sobre a estrutura de referência, as bases de cálculo divergem de país para país: em alguns casos, as estimativas limitam-se ao imposto de renda (EUA, Irlanda e Portugal); em outros, são incluídas desonerações sobre os tributos indiretos (Austrália e Canadá); e certos países como o Brasil consideram também as isenções sobre as contribuições sociais (...).

Pureza (2007, p. 6) lembra que o Fundo Monetário Internacional traça recomendações aos países, para que insiram, no processo orçamentário, demonstrativos detalhados das renúncias de receita, que sejam fonte de informações úteis:

A iniciativa mais importante, do ponto de vista de seu poder de influência, partiu do FMI, com a edição, em 1998, do “Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal” onde são especificadas as boas práticas relacionadas à qualidade das informações fiscais. A instituição recomenda a inclusão no orçamento de demonstrativos das principais renúncias de receitas fiscais do governo central, contendo o custo estimado de todas as rubricas, o objetivo da política pública, sua duração e uma relação dos beneficiários a que se destina.

Henriques (2009, p. 7-8), ao tratar do caso dos Estados Unidos, anota que a impopularidade das medidas tomadas pelo governo em 1967, relativamente ao crescimento dos gastos domésticos e o aumento dos custos da Guerra do Vietnã, tudo isso custeado pela elevação do imposto de renda em 10%, intensificou as pressões por uma reforma fiscal. O resultado dessa avaliação foi a publicação do primeiro orçamento de gastos tributários da história americana. Informa o autor sobre a dinâmica desse período:

Na posterior análise da reforma fiscal, considerou-se pela primeira vez o corte de despesas diretas e de benefícios fiscais em pé de igualdade, levando ao nascimento da ideia da criação de um relatório financeiro-orçamentário sobre os valores de receita perdidos por tais benefícios.

(...) descobriu-se que, como consequência de fatos históricos, da falta de análises e de outros fatores, o sistema tributário do país se encontrava à época repleto de benefícios tributários sobre os quais pouco se conhecia. O montante de recursos “gastos” com esses benefícios, entretanto, foi estimado em 65 bilhões de dólares, equivalente a um quarto do orçamento federal da época.

Almeida (2000, p. 2 e 11), sopesando a importância da fiscalização e avaliação dos gastos tributários com os resultados socioeconômicos deles decorrentes, defende a adoção de um orçamento específico da renúncia de receita, a ser submetido à apreciação do Legislativo em conjunto com a proposta de orçamento anual:

(...) o ideal seria a elaboração de um orçamento próprio de renúncia de receita, estruturado nos moldes do orçamento fiscal, mesmo considerando que para viabilizar esta proposta faz-se mister alterar os §§ 5º e 6º do artigo 165 da atual Constituição Federal. (...)

(...) um orçamento de benefício tributário bem organizado e monitorado pode se constituir em fonte alternativa de receita, na eventualidade do Estado estar em desequilíbrio com suas finanças. Com efeito, tendo em vista a necessidade de cobertura de um possível déficit, ao invés de aumentar a carga tributária nominal existente, ou ainda, promover a colocação de títulos públicos, o Estado poderia optar, ainda que parcialmente, por extinguir benefícios tributários (...).

Para o autor, o orçamento da renúncia também apresentaria vantagens para o próprio Poder Executivo, visto que as informações desse demonstrativo seriam importantes para a revisão da política tributária, para a recuperação da carga tributária sem elevação de alíquotas e para o controle e compatibilização das políticas de gasto público que se dão ora de forma direta, por meio de despesas orçamentárias, ora por meio de renúncias.

O orçamento de renúncia proposto seria capaz de dimensionar as perdas de arrecadação decorrente de incentivos fiscais, classificando-as por impostos, finalidade de política e beneficiários. Essa peça assumiria forma semelhante ao orçamento fiscal clássico, na esteira da prática da maioria dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O mesmo autor argumenta que a criação do orçamento da renúncia propiciaria maior transparência e racionalidade no uso de recursos públicos. A classificação dos gastos poderia ser feita por função de governo, da maneira mais próxima possível da adotada para as despesas do orçamento fiscal, permitindo uma leitura paralela de ambas as peças. Assim, durante o processo de discussão e aprovação do orçamento no Legislativo, ficaria mais transparente quanto o governo tencionaria gastar em cada função de governo, a partir da alocação de despesas orçamentárias e de gastos tributários.

Além do orçamento específico da renúncia, Almeida (2000, p. 36) avalia positivamente um sistema de alocação orçamentária adotado no Canadá, chamado de “sistema

envelope”. Esse sistema originou-se a partir da percepção de que os períodos em que os gastos tributários mais se ampliavam eram também aqueles em que se intensificavam os esforços de controle sobre as despesas diretas, como numa espécie de substituição da despesa pela renúncia. Para suplantar esse fenômeno, o sistema envelope

(...) estabelece um montante global de gastos por ministério que inclui também os gastos tributários. Se um novo programa de subsídio tributário for criado ou algum antigo for aumentado, a perda de arrecadação resultante será subtraída do montante de recursos para gastos diretos até então disponível. Por outro lado, se um programa de gastos tributários for abandonado, os recursos tributários arrecadados a mais serão alocados ao departamento encarregado dos gastos diretos. (p. 36)

Do exposto, conclui-se que o sistema envelope contempla a ideia de equivalência entre despesas e renúncias de receita, e exige a sofisticação de um orçamento próprio da renúncia ou instrumento semelhante. Para que determinado montante de recursos seja designado para utilização por uma pasta ministerial, ou por uma agência governamental, é necessário que as técnicas de mensuração dos gastos tributários estejam bem estabelecidas, e que esses gastos estejam totalmente integrados ao processo de elaboração orçamentária e de execução das políticas públicas.

## **2.10. Controle externo sobre renúncias de receita**

No Brasil, da mesma forma que o Legislativo encontra-se alijado do controle sobre as renúncias de receita, os tribunais de contas, como órgãos auxiliares de controle externo da gestão, também não dispõem de muitos recursos para sua atuação. Como resultado, as renúncias de receita são uma figura praticamente desconhecida no âmbito desses órgãos, apesar da previsão constitucional e legal para sua fiscalização sobre essa área.

Por outro lado, Nazareth (2006, p. 147-148) alerta para o fato de que fiscalizações sobre receitas públicas também não apresentam desempenho satisfatório em outros países:

A auditoria da receita pública é possivelmente o aspecto ainda menos explorado da administração tributária. Apesar de sua importância estar sendo cada vez mais reconhecida e valorizada, ainda são poucos os países que desenvolvem trabalhos específicos com o objetivo de avaliar o desempenho do sistema de arrecadação, fundamental para garantir a eficiência e o alcance das ações governamentais e para prevenir a ocorrência de fraudes. (...)

De fato, pesquisa divulgada pelo Fundo Monetário Internacional indicou a preocupação generalizada em diversos países, inclusive entre os mais desenvolvidos, com o fortalecimento dos programas de auditoria de receitas, especialmente do imposto sobre o valor agregado, componente central da quase totalidade dos sistemas tributários avaliados.

No âmbito federal, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (Lei 8.443/92) prevê, no § 1º do art. 1º:

§ 1º No julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, de legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a **renúncia de receitas**. (grifou-se)

O dispositivo é detalhado no art. 257, *caput* e parágrafo único, do Regimento Interno do TCU:

Art. 257. A fiscalização pelo Tribunal da renúncia de receitas será feita, preferentemente, mediante auditorias, inspeções ou acompanhamentos nos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes das aludidas renúncias, sem prejuízo do julgamento das tomadas e prestações de contas apresentadas pelos referidos órgãos, entidades e fundos, quando couber, na forma estabelecida em ato normativo.

Parágrafo único. A fiscalização terá como objetivos, entre outros, verificar a legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades mencionados no *caput*, bem como o real benefício socioeconômico dessas renúncias.

As Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT) apresentam a classificação das auditorias realizadas pelo tribunal:

Quanto à natureza, as auditorias classificam-se em:

Auditorias de regularidade, que objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.

Auditorias operacionais, que objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública. (p. 14)

Da leitura desse trecho, a par da leitura do dispositivo legal transcrito, verifica-se que as renúncias de receita podem ser fiscalizadas sob qualquer das vertentes de auditoria –

regularidade ou operacional. Além do substrato legal que fundamenta a concessão dos benefícios tributários, existe o impacto dos gastos tributários sobre a economia e a sociedade, bem como a verificação do alcance dos objetivos do governo a eles vinculados.

Entretanto, diante das lacunas de avaliação dos incentivos fiscais, quanto a sua eficiência e impactos econômicos, podem-se identificar diversos efeitos negativos, dos quais se destacam o desperdício de recursos públicos e a impossibilidade da aferição do alcance dos objetivos desses incentivos (PUREZA, 2007).

Santa-Helena (2009, p. 200) disserta sobre as possibilidades de atuação do TCU, apontando a viabilidade de fiscalizações de natureza operacional a respeito dos incentivos fiscais:

Ficou aberta a possibilidade de o Tribunal de Contas controlar, sob o ponto de vista da economicidade, todos os incentivos fiscais e financeiros concedidos na vertente da receita (isenções, créditos fiscais, deduções, abatimentos, reduções de alíquota, etc.) ou da despesa pública (restituições de tributos, subvenções, subsídios). O assunto reveste-se da maior importância, pois houve nos últimos anos o abuso na concessão de incentivos, camuflados ou não, com reflexos negativos sobre as finanças públicas e a economia do país. O controle da economicidade, no que tange aos incentivos, consistirá no exame da adequação entre os fins almejados pela lei concessiva e o resultado efetivamente alcançado, entre o custo para o Tesouro com as renúncias de receitas e com os gastos tributários e o benefício social e econômico realmente produzido.

Compartilham dessa visão Somavilla & Lobato (2009, p. 75):

É certo que a crescente necessidade de arrecadar o maior volume possível de recursos com vistas a suprir os gastos públicos, também em constante expansão, exige um controle mais efetivo sobre as receitas e, especialmente, sobre os mecanismos de renúncia. Ressalta-se, contudo, que a ação do controle externo não deve cingir-se apenas ao aspecto da legalidade, cabendo, igualmente, uma análise quanto à eficácia, economicidade, eficiência e efetividade por meio da auditoria operacional.

Além disso, a própria reavaliação dos incentivos fiscais vigentes, tanto no âmbito interno quanto externo, poderia representar outra fonte de receitas para o setor público, já que as estimativas de impacto são muito difíceis de ser realizadas e faltam avaliações sobre o volume dos incentivos fiscais concedidos.

Do exposto, é possível concluir que, embora a atuação do controle externo sobre os benefícios fiscais e renúncias de receita seja também limitada pelo quadro deficiente em

termos de legislação e compreensão do tema, há possibilidades de empreender fiscalizações e avaliações eficientes sobre o tema, com base no arcabouço jurídico atual, priorizando o aspecto do controle da economicidade e da avaliação dos resultados alcançados com os gastos tributários.

### **3. ESTUDO DE CASO**

Nesta seção do trabalho, propõe-se analisar, à luz das contribuições recolhidas do referencial bibliográfico, aspectos de dois incentivos fiscais em vigor na esfera federal, relativamente às áreas da cultura e do esporte.

Em exame à legislação que regula tais incentivos, como detalhado em seguida, verifica-se que ambos os exemplos encaixam-se com justeza no conceito de benefício tributário delineado nas seções anteriores, até mesmo ao se considerar a aludida restrição de caráter finalístico-social prescrita pelas LDOs federais (aqui, destaca-se a facilidade de se classificar o incentivo à cultura e ao esporte como parte da atuação social do governo).

Nesse sentido, a atuação governamental de fomento a projetos culturais e esportivos, permitindo que atores privados lhes destinem parte do imposto de renda devido, substitui eventuais subvenções diretas que poderiam ser transferidas aos organizadores de tais projetos, principalmente com o emprego do instituto “convênio”, como se demonstra adiante.

#### **3.1. Programas de incentivo setorial à cultura e ao esporte**

No Brasil, políticas públicas setoriais baseadas em incentivos tributários têm como importante marco a edição da Lei 7.505/86, conhecida como “Lei Sarney”. Essa lei inaugurou a sistemática de fomento governamental à área da cultura, permitindo que pessoas físicas e jurídicas patrocinassem financeiramente projetos culturais e, posteriormente, obtivessem ressarcimento desses recursos com o correspondente abatimento no imposto de renda por elas devido (incentivo apelidado de “mecenato”).

A Lei Sarney recebeu muitas críticas, principalmente pelo fato de permitir que os contribuintes deduzissem, sem controles estabelecidos, contribuições feitas a alegados projetos culturais. Não havia prévia intervenção do governo, no sentido de reconhecer os projetos a serem favorecidos como de interesse público e de administrar os montantes de recursos que viriam a ser renunciados. Exigia-se tão somente o cadastramento das entidades responsáveis pelos projetos junto ao Ministério da Cultura (art. 1º, *caput*, da Lei 7.505/86).

Logo após a assunção do governo Collor, em março de 1990, os benefícios tributários decorrentes da Lei Sarney foram suspensos por efeito da Medida Provisória 161/90, convertida na Lei 8.034/90. Esses benefícios foram restabelecidos ao final de 1991,

com a edição da Lei 8.313, popularizada como “Lei Rouanet” (em menção ao titular da Pasta da Cultura à época, Sérgio Paulo Rouanet), que criou o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac).

Os objetivos do Pronac, segundo o art. 1º da Lei Rouanet, são, em síntese:

- facilitar o livre acesso às fontes da cultura e o pleno exercício dos direitos culturais;
- promover e estimular a regionalização da produção cultural e artística brasileira, com valorização de recursos humanos e conteúdos locais;
- apoiar, valorizar e difundir o conjunto das manifestações culturais e seus respectivos criadores;
- proteger as expressões culturais dos grupos formadores da sociedade brasileira e responsáveis pelo pluralismo da cultura nacional, os bens materiais e imateriais do patrimônio cultural e histórico brasileiro;
- desenvolver a consciência internacional e o respeito aos valores culturais de outros povos ou nações;
- estimular a produção e difusão de bens culturais de valor universal, formadores e informadores de conhecimento, cultura e memória.

Entre os mecanismos de promoção à cultura disciplinados pela Lei Rouanet, destaca-se, ante o tema do presente trabalho, o já referido mecenato, que encontra fulcro nos artigos 18 e 26 daquele diploma legal. Esse instrumento permite a pessoas físicas e jurídicas deduzir, no imposto de renda devido, os valores por elas repassados a projetos culturais aprovados pelo Ministério da Cultura ou os valores entregues a título de contribuição ao Fundo Nacional da Cultura.

A dedução contemplada no mecenato pode ocorrer em relação à totalidade dos patrocínios ou doações, pagos tanto por pessoas físicas quanto jurídicas, caso favoreçam os segmentos culturais discriminados no § 3º do art. 18 da Lei Rouanet (p. ex.: artes cênicas, música erudita, construção de cinemas e teatros em pequenos municípios etc.). No caso de favorecimento a outros segmentos culturais, o art. 26 da lei permite dedução de até 80% para pessoas físicas e 40% para pessoas jurídicas, relativamente aos patrocínios e doações efetuados.



Em 2006, foi promulgada a Lei 11.438, chamada “Lei de Incentivo ao Esporte” (LIE). Essa norma consigna, em relação ao esporte, um mecanismo de mecenato nos moldes traçados pela Lei Rouanet para o setor cultural. Assim, pessoas físicas podem deduzir até 1% do imposto de renda devido, e pessoas jurídicas, 6%, em razão do apoio financeiro a projetos desportivos e paradesportivos aprovados previamente pelo Ministério do Esporte. Entretanto, diferentemente do que ocorre com os projetos culturais, no caso dos projetos desportivos a dedução sempre é de 100% do valor repassado pelos patrocinadores e doadores, até o limite respectivo já referido.

Os projetos favorecidos pelo incentivo ao esporte devem atender, no mínimo, a uma das seguintes manifestações, nos termos do Decreto 6.180/2007:

- desporto educacional, cujo público beneficiário deverá ser de alunos regularmente matriculados em instituição de ensino de qualquer sistema, evitando-se a seletividade e a hipercompetitividade de seus praticantes, com a finalidade de alcançar o desenvolvimento integral do indivíduo e a sua formação para o exercício da cidadania e a prática do lazer;
- desporto de participação, caracterizado pela prática voluntária, compreendendo as modalidades desportivas com finalidade de contribuir para a integração dos praticantes na plenitude da vida social, na promoção da saúde e educação e na preservação do meio ambiente; e
- desporto de rendimento, praticado segundo regras nacionais e internacionais, com a finalidade de obter resultados, integrar pessoas e comunidades do País e estas com as de outras nações.

O mesmo decreto determina a priorização de projetos destinados a promover a inclusão social por meio do esporte, preferencialmente entre comunidades de “maior vulnerabilidade social”. Além disso, é vedada a concessão de incentivo a projetos a serem desenvolvidos em circuito privado (com público destinatário previamente definido, por vínculo com patrocinadores, doadores ou proponentes) ou com comprovada capacidade de atrair investimentos independentemente dos incentivos da LIE.

Importa registrar que, em razão do menor período de vigência, a LIE conta com menor representatividade em estudos acadêmicos e nas próprias rotinas de execução e de controle governamentais, comparativamente à Lei Rouanet. Diante disso, o presente estudo de

caso estenderá as observações relativas ao incentivo à cultura, mais bem estudado e sujeitos a controles, ao caso do incentivo ao esporte.

Nos últimos quatro anos, os incentivos fiscais ao esporte e à cultura sob a sistemática do mecenato assumiram os seguintes valores (em milhões de reais):

	2008	2009	2010	2011
Cultura	546,43	690,6	777,49	885,56
Esporte	82,21	110,94	192,81	220,59

Tabela 1: montante de recursos renunciados nas áreas da cultura e do esporte.

Fonte: Relatório do TCU sobre as Contas do Governo da República – exercício de 2008 e sítio eletrônico do Ministério do Esporte (<http://www.esporte.gov.br/leiIncentivoEsporte/consultaRecursosCaptados.do>)

Vale assinalar que os valores referentes à renúncia de receita própria dos mecenatos cultural e desportivo sofrem uma defasagem temporal em sua apuração. Isso se observa porque a renúncia fiscal só se configura com a aprovação, pela Receita Federal, das deduções consignadas pelos patrocinadores e doadores dos projetos. Antes desse momento, captações de recursos informadas aos respectivos Ministérios correspondem a uma potencial renúncia de receita, de modo que a diferença temporal entre a divulgação dessas informações pode revelar diferenças entre os valores.

Em termos de materialidade, os recursos aplicados conforme o mecenato cultural têm sido equivalentes a cerca de 70% da despesa orçamentária executada no exercício pelo Ministério da Cultura. Em 2011, devido a uma redução no orçamento executado em comparação à tendência dos exercícios anteriores, essa proporção atingiu 94,7%.

Por outro lado, os valores relacionados à LIE representam percentual mais reduzido em comparação ao orçamento autorizado para o Ministério do Esporte, não obstante seu gradativo crescimento. Em 2011, os R\$ 220,6 milhões renunciados em favor do incentivo ao esporte representaram cerca de 9% das despesas orçamentárias previstas para a Pasta.

Ressalta-se, ainda, que, dos R\$ 660,5 milhões discriminados na Tabela 1 relativamente ao incentivo ao esporte, aproximadamente R\$ 414 milhões destinaram-se a projetos concernentes ao esporte de rendimento, e apenas cerca de R\$ 97 milhões favoreceram projetos de esporte educacional. Essa distribuição contraria as diretrizes constitucionais para o esporte, como se verifica no art. 217, inc. II, da CF/88 (É dever do

Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados: (...) a destinação de recursos públicos para a promoção prioritária do desporto educacional e, em casos específicos, para a do desporto de alto rendimento).

### **3.2. Incentivos à cultura e ao esporte à luz do referencial teórico**

Como já aludido, ao se utilizar as referências estudadas, constata-se que os recursos utilizados nos programas de incentivo à cultura e ao esporte, descritos acima, correspondem com justeza ao conceito de renúncia de receita adotado pela União, mesmo se considerando o acréscimo do critério finalístico-social firmado pelas LDO's às características traçadas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

De fato, observa-se que esses incentivos substituem potenciais programas baseados em despesas diretas, atendendo a “objetivos econômicos e sociais” (ressaltando que as áreas do esporte e da cultura encontram-se contempladas na CF/88 sob o Título VIII – Da Ordem Social); constituem exceção ao sistema tributário de referência; alcançam exclusivamente grupo determinado de contribuintes sujeitos ao pagamento do imposto de renda (patrocinadores e doadores); compensam ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis; reduzem a arrecadação potencial; e, conseqüentemente, aumentam a disponibilidade econômica dos agentes favorecidos, apresentando os mesmos efeitos de um “pagamento” realizado pelo poder público.

Em virtude da admissão, pelo governo federal, desses incentivos como legítimos benefícios tributários, ambos constam, recorrentemente, da documentação que acompanha o projeto de lei orçamentária anual.

Quanto à vigência dos benefícios, o Programa Nacional de Cultura não teve duração máxima fixada na Lei Rouanet; dessa forma, a utilização de recursos renunciados em projetos de mecenato aprovados pelo Ministério da Cultura encontra-se permanentemente autorizada. Isso porque é recente a delimitação da duração dos benefícios tributários em, no máximo, cinco anos, tendo início com a LDO para o exercício de 2005 (Lei 11.178/2004). A Lei Rouanet, de 1991, editada em outro momento de cultura fiscal, não carregou consigo essa preocupação.

Por outro lado, a LIE, editada posteriormente ao marco da edição da LRF, já traz, em dispositivo próprio, delimitação do incentivo fiscal a projetos esportivos até o exercício de 2015 (art. 1º, *caput*).

Como visto anteriormente neste trabalho, diferentemente das despesas orçamentárias, sujeitas ao princípio orçamentário da anualidade (entre vários outros), as renúncias de receita encontram-se, muitas vezes, livres da observância desses preceitos. No caso dos incentivos à cultura e ao esporte, entretanto, as leis instituidoras preveem a fixação de um valor anual máximo para as deduções, com base num percentual sobre os valores referentes ao imposto de renda a ser pago, mediante ato do Poder Executivo (art. 26, § 2º, da Lei 8.313/91 e art. 13-A da Lei 11.438/2006), sem sujeição ao crivo parlamentar.

Adicionalmente, pelas dificuldades já estudadas, os valores efetivamente renunciados encontram-se ainda alheios a registros contábeis, tanto pela impossibilidade de sua incorporação aos lançamentos da receita orçamentária quanto pela intempestividade com que ocorre a confirmação desses valores.

Nesse sentido, no relatório sobre as Contas de Governo de 2008, o TCU recomendou ao Ministério da Cultura que, em conjunto com o Ministério da Fazenda, promovesse “estudos visando à contabilização das ações e recursos decorrentes das receitas renunciadas no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi)”.

### **3.3. Avaliações de órgãos de controle sobre projetos incentivados**

Em consulta às decisões emanadas pelo TCU no âmbito de processos que abordam os incentivos fiscais à cultura, nos termos da Lei Rouanet (não há ainda acórdão a respeito dos incentivos fiscais ao esporte), verifica-se que quase totalidade dos acórdãos diz respeito a tomadas de contas especiais (TCE) e seus respectivos recursos. Nos últimos dez anos, foram proferidos 117 acórdãos e decisões em processos de TCE, nos quais se apurou débito total de R\$ 43.177.902,56 (em valores históricos, sem atualização).

Em 56 desses 117 casos, constatou-se a não comprovação da regular aplicação dos recursos públicos, envolvendo ora desvio de objeto, ora a apresentação de documentação inidônea ou incompleta, ora a não execução do objeto avençado etc. Nos outros 61 casos, verificou-se a omissão do recebedor dos recursos quanto ao dever de prestar contas.

Não obstante, nesse mesmo período de dez anos, foram realizadas duas auditorias sobre os projetos incentivados pelo Ministério da Cultura. No processo de que decorreu o Acórdão 480/2005 – Plenário, a equipe de auditoria apontou a pouca atuação do Ministério da Cultura no que se refere ao acompanhamento da execução dos projetos incentivados, em contraposição aos esforços empreendidos quanto à aprovação de novos projetos:

A expressa disposição legal, quanto ao acompanhamento dos projetos de mecenato, não vem sendo cumprida. (...) Alegou-se, sempre, a insuficiência de pessoal do Ministério e a prioridade na análise para aprovação de captação dos projetos.

Conforme levantado no presente relatório de auditoria, existia, no Ministério da Cultura, uma concentração de esforços na aprovação de projetos culturais apresentados para captação de recursos, ao passo que o acompanhamento da execução e a análise das respectivas prestações de contas eram relegados a segundo plano.

Prova disso é a constatação de que existiam três servidores, em média, dedicados à análise dos projetos apresentados para cada servidor envolvido no exame de prestações de contas, cuja documentação é, em geral, mais complexa e volumosa. Observou-se que, enquanto os projetos apresentados eram analisados dentro do prazo regulamentar de 60 dias, as prestações de contas vinham-se acumulando por diversos exercícios sem serem examinadas.

Seis anos depois, em nova fiscalização realizada sobre os incentivos da Lei Rouanet, apreciada pelo Acórdão 1.385/2011 – Plenário, foram trazidos os seguintes apontamentos pela equipe:

(...) verificou-se que o art. 20 da Lei Rouanet tem sido cumprido precariamente pelo MinC, visto que, atualmente, o acompanhamento dos projetos se restringe a aspectos bancários e alterações solicitadas pelo proponente. O MinC não verifica como o recurso está sendo gasto, por exemplo, não examina notas fiscais ou outros comprovantes de despesa nesse momento, para fins de liberação dos recursos, tampouco há acompanhamento da execução física do projeto, por meio de fiscalizações, vistorias in loco ou à distância.

A equipe de auditoria observou que o controle de fluxo financeiro realizado pelo MinC se restringe ao exame de informações prestadas apenas pelo beneficiário (...).

(...) a ausência de um parâmetro objetivo para controle do volume de aprovação de projetos culturais incentivados pela Lei Rouanet tem contribuído para o quadro de insustentabilidade que se configura no âmbito

do MinC, no tocante às atividades de acompanhamento, avaliação e análise das prestações de contas desses projetos.

Acrescenta-se que essa situação, verificada pelo Tribunal como recorrente no prazo de quase uma década, representava, ainda, o descumprimento do art. 52 da Portaria MinC 46/98, que determinava a realização de reuniões trimestrais nas quais os dirigentes das áreas responsáveis pelos projetos incentivados compatibilizariam o total de projetos aprovados e em tramitação.

Além disso, nos relatórios anuais emitidos em apreciação às Contas do Governo da República, o TCU realiza análise específica sobre o desempenho do governo federal em algumas funções selecionadas, entre as quais a Cultura. Nos relatórios dos últimos cinco anos, merecem destaque os seguintes pontos:

- recomendações, em 2008: adotar providências com vistas à viabilização em sistema próprio de registro que identifique a localidade dos projetos culturais incentivados; promover, em conjunto com o Ministério da Fazenda – MF, estudos visando à contabilização das ações e recursos decorrentes das receitas renunciadas no Siafi; estabelecer em ato normativo o detalhamento dos segmentos culturais contemplados no art. 18 da Lei nº 8.313/1991, para fins de enquadramento dos projetos culturais;
- recomendação em 2009: disciplinar, em ato normativo, o detalhamento dos segmentos culturais que podem ser atendidos por meio da renúncia de receita criada pelo art. 18 da Lei nº 8.313/1991, mantendo a necessária correlação com a listagem exaustiva de áreas ou segmentos contemplados no referido artigo.

Além disso, abordando os benefícios tributários de forma geral, o TCU recomendou, em 2011, à Receita Federal e à Secretaria de Orçamento Federal que realizassem estudos para estabelecer critérios e métodos que permitam a adequada classificação dos benefícios tributários e previdenciários por função orçamentária.

No caso dos incentivos ao esporte, o Relatório das Contas de Governo do exercício de 2011 apontam uma distorção também verificada no âmbito da função Cultura, relativamente à desproporção regional quanto à aplicação de recursos:

“a Região Sudeste foi a mais contemplada por incentivos fiscais relativos ao desporto, recebendo 74,5% do valor total. Inversamente, a Região Norte participou com apenas 3,1% de todo o benefício tributário concedido ao setor no ano de 2011.”

Por fim, em relação à Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central de controle interno do Poder Executivo federal, verificou-se apenas um registro de atuação nessa órbita: a cooperação com a Polícia Federal, em 2007, no deslinde da chamada “Operação Mecenas”, em que foram presos cinco servidores do Ministério da Cultura, acusados de cobrar propina para facilitar a aprovação de projetos culturais.

Diante desse quadro, verifica-se que as fiscalizações executadas sobre os programas de incentivo cultural caracterizam-se pelo viés de conformidade, com a comparação entre a atuação do Ministério da Cultural e as prescrições dos normativos pertinentes, bem como com a identificação de irregularidades. Fiscalizações de outras naturezas, como as de caráter operacional, poderiam colaborar para o aperfeiçoamento da política de incentivo, como comentado adiante.

### **3.4. Procedimentos encampados pelos ministérios supervisores**

Consoante instruções publicadas no *site* do Ministério da Cultura ([www.cultura.gov.br/site/wp-content/uploads/2012/04/fluxo-incentivo1.pdf](http://www.cultura.gov.br/site/wp-content/uploads/2012/04/fluxo-incentivo1.pdf)), são observados os seguintes passos para execução de projetos de incentivo:

- apresentação, pelo proponente, da proposta do projeto cultural, mediante sistema informatizado do Ministério da Cultura;
- avaliação documental e elaboração de parecer técnico pela equipe do Ministério;
- aprovação do projeto pela Comissão Nacional de Incentivo à Cultura;
- abertura das contas bancárias do projeto (captação e movimentação);
- início da captação e liberação financeira;
- execução do projeto;

- acompanhamento da execução pelo Ministério, mediante emissão de relatórios trimestrais e relatório final de acompanhamento;
- elaboração de Laudo Final de Avaliação, composto de parecer de avaliação técnica do projeto e de parecer conclusivo sobre regularidade financeira e contábil;
- apreciação final da prestação de contas.

Quanto aos projetos apoiados pela LIE, verifica-se sistemática semelhante, como aponta a sequência de procedimentos apresentada pelo Ministério do Esporte (<http://esporte.gov.br/arquivos/leiIncentivoEsporte/portariaN12003072009.pdf>):

- cadastramento do proponente em sistema informatizado do Ministério do Esporte;
- apresentação da documentação relativa ao projeto perante o Ministério;
- apreciação do projeto pela Comissão Técnica da Lei de Incentivo ao Esporte, em sessão de julgamento, com base em parecer emitido pela área técnica da Secretaria-Executiva do Ministério;
- abertura das contas bancárias do projeto (bloqueada e de livre movimentação);
- captação dos recursos;
- assinatura de Termo de Compromisso;
- execução do projeto;
- acompanhamento e monitoramento por técnicos do Ministério do Esporte;
- apresentação da prestação de contas (parcial e final) pelo proponente;
- análise técnica e financeira da prestação de contas pelos técnicos do Ministério.



Nessas sequências de fases, em ambos os casos, fica evidente a semelhança entre os procedimentos relativos à concessão de incentivos a projetos culturais e desportivos e os atinentes à celebração de convênios formalizados pela União.

Nesse aspecto, vale destacar que os convênios constituem instrumentos de execução da despesa pública, embora a aplicação dos recursos seja delegada ao ente público ou privado favorecido pela transferência financeira, e não pelo ente público transferidor.

Atualmente, a sistemática de controle de convênios na esfera federal encontra-se razoavelmente estabelecida, principalmente depois da instituição do Sistema de Gestão de Convênios do Governo Federal (Siconv), em 2008, cujos dados são disponibilizados no Portal dos Convênios do Governo Federal ([www.convenios.gov.br](http://www.convenios.gov.br)). São exemplos dos avanços empreendidos nesse sistema:

- informatização dos procedimentos relativos à celebração do ajuste, desde a proposição inicial até a análise da prestação de contas;
- disponibilização, em ambiente virtual, de documentos próprios do processo, como certidões para habilitação do proponente, comprovantes de despesas, editais de procedimentos licitatórios promovidos pelo conveniente, com acesso de parte das informações aberto à consulta pública;
- proibição de saques diretos à conta bancária do convênio;
- realização de chamamentos públicos para convocação de potenciais parceiros dos órgãos e entidades, com publicação das informações básicas e condições para celebração de parcerias;
- mais recentemente, o processamento, pelo Siafi, dos pagamentos programados pelo conveniente em favor de seus fornecedores e contratados, mediante utilização da Ordem Bancária de Transferência Voluntária (OBTV), a partir da comprovação de execução de determinada parcela do plano de trabalho.

Do exposto, é razoável concluir que a maior aproximação entre as rotinas pertencentes às renúncias de receita e aquelas concernentes às despesas orçamentárias

corresponde, no âmbito dos incentivos à cultura e ao esporte, à maior aproximação entre os procedimentos de aprovação e execução dos projetos e aqueles aplicáveis aos convênios celebrados pela União, inclusive quanto aos controles, como sugerido adiante.

### **3.5. Avaliação de controles e oportunidades de melhoria**

Na execução da despesa orçamentária, o fato de os recursos financeiros permanecerem sob o poder do ente público favorece o estabelecimento de diversas sistemáticas de controle, principalmente com o apoio de ferramentas de tecnologia da informação.

No caso dos convênios, os últimos cinco anos apresentaram avanços significativos no tocante aos controles sobre a aplicação dos recursos. Até pouco tempo, a partir do momento em que se fazia a transferência financeira ao conveniente, a execução dos convênios não diferia, em essência, da execução de projetos baseados em renúncia de receita, nos quais os recursos são captados junto a pessoas físicas e jurídicas.

Hoje, os recursos não necessitam mais transitar por contas bancárias titularizadas pelo conveniente. Este se responsabiliza apenas pela indicação, ao poder público, de quais contratados e fornecedores devem receber pagamentos, executados diretamente pelo Siafi.

Essa rotina, ao mesmo tempo em que intensifica o acompanhamento e a fiscalização que devem ser desempenhados pelo repassador dos recursos, antecipa, em boa parte, o processo de prestação de contas pelo conveniente, tendo em vista o registro imediato da aplicação dos recursos por parte daquele primeiro.

No caso das renúncias de receita, não seria difícil encampar metodologia semelhante, com a liberação de recursos para pagamentos da conta de captação a partir da comprovação do cumprimento de parcelas predefinidas do plano de trabalho, ao invés da liberação total do saldo disponível, como verificado atualmente. Certamente, tal procedimento exigiria a destinação de pessoal em suficiência para o atendimento das demandas dos proponentes, o que mitigaria, inclusive, as fragilidades recorrentemente apontadas pelas fiscalizações do TCU em relação ao Ministério da Cultura.

Outra possibilidade a ser analisada no tocante às políticas de incentivo em análise diz respeito à adoção de técnica semelhante ao “sistema envelope”, exposto anteriormente

neste trabalho. Como projetos incentivados e convênios são praticamente intercambiáveis, dada sua semelhança, esse sistema aparenta ser adequado ao caso dos Ministérios do Esporte e da Cultura.

Vale ressaltar que, para sua adoção, o sistema envelope não obriga a uma modificação abrangente do sistema orçamentário em vigor. Como seu funcionamento se baseia na atribuição de parcela de recursos a uma função de governo, com a flexibilidade de esses recursos serem executados diretamente ou renunciados via mecanismos de incentivo, sua adoção em órgãos isolados não demandaria grandes alterações institucionais ou legislativas.

Uma vantagem notória do intercâmbio entre execução direta e renúncias, no caso da cultura e do esporte, seria a extensão do alcance das políticas a regiões nas quais o mecanismo do mecenato não apresentasse resultados satisfatórios, devido à ausência de informação, de interesse em patrocinar projetos ou propriamente de agentes com recursos disponíveis para esse tipo de aplicação. A Lei Rouanet idealiza panorama diferente, ao eleger como objetivo do Programa Nacional de Cultura “promover e estimular a regionalização da produção cultural e artística brasileira, com valorização de recursos humanos e conteúdos locais”.

Outro ganho residiria na maior observância dos objetivos traçados pelas políticas públicas, com a alocação dos recursos sob a gestão dos órgãos responsáveis por elas. Nesse sentido, encontram-se relatos que denunciam distorções das práticas de incentivo, devido ao fato de os recursos serem aplicados em projetos conformados ao interesse dos patrocinadores e não exatamente aos objetivos das políticas públicas. Outros projetos, mesmo que considerados perfeitamente adequados à política setorial pelo Ministério supervisor, podem encontrar dificuldades para obtenção de patrocínios, devido a vicissitudes dos interesses do mercado.

Esse aspecto, quanto ao setor cultural, é destacado por Lemos e Barbalho (2012), nos seguintes termos:

Em síntese, o apoio a projetos funciona a partir da apresentação de propostas culturais que, após análise de uma comissão, são aprovadas na Lei e recebem o aval para pleitear patrocínios junto às empresas interessadas no projeto (onde estas têm como contrapartida a renúncia fiscal do imposto de renda). Desse modo, projetos que dão maior visibilidade às marcas e empresas têm maiores chances de concessão do apoio. (...)

Esse posicionamento do Estado é discutido por Barbalho (2005), que observa a “transferência para o mercado de uma parcela crescente da responsabilidade sobre a política cultural do país, do estado ou do município, com o Estado abdicando de determinar onde investir o dinheiro”. (p. 10-11)

Ainda no seio dessa discussão, faz-se necessário lembrar aspecto já analisado neste trabalho, referente ao percentual representativo de recursos renunciados que favorecem projetos de esporte de rendimento. Esse maior percentual contrapõe-se ao pequeno montante destinado a projetos de esporte educacional, apesar de este último constituir a manifestação desportiva priorizada pela Constituição.

O papel mais presente dos entes públicos no tocante à política de incentivo à cultura (podendo-se estender essa análise ao esporte) é enaltecido por Gruman (2010):

(...) na falta de aportes financeiros diretos, a política de incentivos fiscais à cultura deve seguir as orientações do Estado com relação ao fomento e estímulo ao desenvolvimento de áreas fundamentais que não oferecem atrativos econômicos suficientes para disputar com outros setores da economia investimentos privados numa escala satisfatória. (p. 113)

Uma forma identificada pela literatura de assegurar a observância dos objetivos das políticas de incentivo seria o uso racional de alíquotas progressivas de dedução tributária como critério de alocação seletiva para segmentos e regiões, referenciado em diretrizes gerais e estáveis no tempo, compartilhadas pelos atores relevantes do setor (SILVA, 2004).

Sob o enfoque do controle externo, constata-se uma lacuna no que se refere à realização de auditorias operacionais pelo TCU sobre os programas de incentivo setorial aqui discutidos, conforme descrição das NAT. A pesquisa sobre a atuação do Tribunal revela um perfil mais reativo e punitivo, tendo em vista as irregularidades observadas na execução de projetos incentivados.

Relembre-se que as auditorias operacionais destinam-se à avaliação do desempenho dos programas de governo e à promoção do aperfeiçoamento da gestão pública, consoante a previsão do art. 257, parágrafo único, do Regimento Interno do Tribunal, que prevê, como objetivos da fiscalização sobre as renúncias de receita, verificar a legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades operadores e supervisores, bem como o real benefício socioeconômico dessas renúncias.

#### 4. CONCLUSÃO

A elaboração deste trabalho revelou o ainda persistente desconhecimento, tanto na literatura quanto na órbita governamental, que caracteriza a temática relativa aos benefícios tributários e às correspondentes renúncias de receita autorizadas pelo poder público.

Na parca literatura sobre o assunto, não se verifica precisão terminológica e registros detalhados de como o tema é tratado no setor público. No âmbito do governo, os órgãos cuja atuação é correlacionada aos gastos tributários encontram limitações de ordem institucional e de ordem prática para cumprimento de seus desígnios.

Até mesmo um levantamento mais apressado sobre o volume de receitas de renúncia no Brasil indica a grande representatividade dos recursos não arrecadados intencionalmente face ao total de receitas tributárias. A ausência de controles e de avaliação dos efeitos dessas renúncias permite questionar se os impactos sociais e econômicos delas advindos poderiam ser também alcançados mediante a execução de despesas diretas, ou se outras necessidades públicas poderiam ser priorizadas em detrimento dos setores beneficiados pelas renúncias.

É forçoso reconhecer o estágio mais adiantado dos controles impostos à execução da despesa orçamentária. A melhoria dos controles sobre as renúncias de receita pode aproveitar-se do arsenal existente quanto às despesas, no que se refere às semelhanças que existirem entre procedimentos de execução destas e daquelas, além do desenvolvimento de procedimentos próprios às renúncias. No caso dos incentivos tributários à cultura e ao esporte, verifica-se que sua similitude com o instrumento “convênio” permite que procedimentos adotados na execução destes últimos possam ser levados ao aperfeiçoamento dos controles dos projetos incentivados.

Vale destacar, ainda, que, quanto à materialidade dos benefícios tributários, as áreas do esporte e da cultura respondem por pouco mais de 1% dos valores renunciados por ano. Essa quantia, que se aproxima gradualmente dos R\$ 200 bilhões anuais (segundo estatísticas não de todo confiáveis), merece mais atenção, estudos, normatização e controle.

Estudos futuros sobre o tema podem abordar questões não desenvolvidas neste trabalho, a exemplo de: custos e inconvenientes da imposição de controles mais intensos sobre gastos tributários; verificação do cumprimento dos prazos fixados pela legislação para

cada benefício fiscal; análise de benefícios fiscais correlacionados a outras funções de governo; oportunidades de regulamentação do tema nas leis de diretrizes orçamentárias.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Claudiano; FEIJÓ, Paulo Henrique & MEDEIROS, Márcio. **Gestão de finanças públicas**. 2. ed. Brasília: Editora do Autor, 2008.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília: 2000, v. 84, p. 19-62. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055468.PDF>. Acesso em: 15 jun. 2011.

ANDREAZZI, Maria de Fatima Siliansky de & OCKE-REIS, Carlos Octavio. Renúncia de arrecadação fiscal: subsídios para discussão e formulação de uma política pública. **PHYSIS: Revista de Saúde Coletiva**. Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, p. 521-544, 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/physis/v17n3/v17n3a07.pdf>. Acesso em: 4 mar. 2012.

BEGHIN, Nathalie; CHAVES, José Valente & RIBEIRO, José Aparecido Carlos. Gastos tributários sociais de âmbito federal: uma proposta de dimensionamento. In: **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010, p. 375-407. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_tributacaoequidbrasil.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_tributacaoequidbrasil.pdf). Acesso em: 4 mar. 2012.

BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Direito orçamentário na Constituição Federal de 1988**. 1ª ed. Brasília: Ed. Gran Cursos, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em: 21 maio 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm). Acesso em: 27 maio 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de

Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm). Acesso em: 27 maio 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2001**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 21 maio 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 12.465, de 12 de agosto de 2011**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm). Acesso em: 26 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento (versão 2012)**. Brasília, 2011. Disponível em:

[https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO\\_2012.pdf](https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO_2012.pdf). Acesso em: 27 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Manual de Avaliação do PPA 2008/2011**. Brasília: 2011. Disponível em:

[http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/plano\\_plurianual/avaliacao\\_PPA/manual\\_avaliacao\\_AB2010.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/plano_plurianual/avaliacao_PPA/manual_avaliacao_AB2010.pdf). Acesso em: 28 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos gastos tributários 2012**. Brasília: 2011. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2012/DGT2012.pdf>. Acesso em: 27 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (parte 1)**. Brasília, 2011. Disponível em:

[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteI\\_PCO2011.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteI_PCO2011.pdf).

Acesso em: 21 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União**. Brasília, 2011. Disponível em:

[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao\\_controle/normas\\_a](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_a)



[uditoria/BTCU-ESPECIAL-12-de-05-07-2011%20Normas%20de%20Auditoria.pdf](#). Acesso em: 29 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Brasília, 2012. Disponível em:

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/regimentos/regimento.pdf>

(acesso em 18 nov. 2012)

**Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**. Disponível em:

[http://pfdc.pgr.mpf.gov.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-](http://pfdc.pgr.mpf.gov.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf)

[humanos/declar\\_dir\\_homem\\_cidadao.pdf](http://pfdc.pgr.mpf.gov.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf). Acesso em: 21 maio 2012.

DE PAULA, Virgínia de Ângelis Oliveira. **Controvérsias na aplicação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF**. 31 p. Monografia (trabalho de conclusão de curso). Brasília: IESB, 2011.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIAMBIAGI, Fabio & ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas – teoria e prática no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GRUMAN, Marcelo. Nem tanto ao céu, nem tanto à terra. *In*: ABDALLA, Antonio Carlos (org.). **Lei Rouanet: percurso e relatos**. São Paulo: Atitude Brasil, 2010, p. 100-114.

Disponível em:

[http://www.atitudebrasil.com/site/wp-content/uploads/2011/10/rouanet\\_web.pdf](http://www.atitudebrasil.com/site/wp-content/uploads/2011/10/rouanet_web.pdf). Acesso em:

17 set. 2012.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O gasto tributário no direito brasileiro**. Secretaria do Tesouro Nacional: XIV Concurso STN de Monografias. Brasília: 2009. Disponível em:

[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio\\_TN/XIVPremio/financas/1tefpXIVPTN/monografia\\_Tema2\\_Elcio\\_Fiori\\_Henriques.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIVPremio/financas/1tefpXIVPTN/monografia_Tema2_Elcio_Fiori_Henriques.pdf). Acesso em: 3 dez. 2011.

LEMOS, Nayana Silva & BARBALHO, Alexandre Almeida. **A participação social nas Políticas Culturais: da Rouanet ao Procultura**. Trabalho apresentado no XIV Congresso de Ciências da Comunicação na Região Nordeste (14 a 16 de junho de 2012). Disponível em:

<http://www.intercom.org.br/papers/regionais/nordeste2012/resumos/R32-1622-1.pdf>. Acesso

em: 14 set. 2012.

NAZARETH, Paula Alexandra. O controle externo da receita e dos benefícios fiscais: a experiência do TCE-RJ. **Revista de Controle e Administração**. Rio de Janeiro: vol. I, n. 2, julho/dezembro 2006, p. 146-169. Disponível em:

[http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/publicacoes/rca/2005\\_01\\_02.pdf](http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/publicacoes/rca/2005_01_02.pdf). Acesso em: 4 mar. 2012.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. **Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos tributários**. Disponível em:

[www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf](http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf). Acesso em: 15 jun. 2011.

REZENDE, Fernando. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTA-HELENA, Eber Zoehler. Gastos tributários e sua adequação orçamentário-financeira. In: **Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários**. Brasília: Edições Câmara, 2009, p. 194-208. Disponível em: [http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1881/competencia\\_parlamentar\\_santa\\_helena.pdf](http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1881/competencia_parlamentar_santa_helena.pdf). Acesso em: 4 mar. 2012.

SILVA, Frederico Augusto Barbosa da. Financiamento cultural: situação atual e questões para reflexão. **Políticas Sociais – Acompanhamento e Análise**. Brasília: IPEA, 2004, n. 8, p. 141-147. Disponível em:

[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/bpsociais/bps\\_08/ENSAIO2\\_Frederico.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/bpsociais/bps_08/ENSAIO2_Frederico.pdf).

Acesso em: 14 set. 2012.

SOMAVILLA, Jaqueline Lara & LOBATO, Paulo Henrique Bese. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas.

**Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: v. 70, n. 1, 2009, p. 64-77. Disponível em: <http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/393.pdf>.

Acesso em: 3 mar. 2012.