

**Tribunal de Contas da União**  
**Universidade de Brasília**  
**Curso de Especialização em Orçamento e Contabilidade Pública**

**Evidenciação das renúncias de receitas tributárias federais pela Contabilidade Pública:  
importância e dificuldades**

**Júlio César Azevedo Teixeira**

**Orientador: Francisco Glauber Lima Mota**

**Brasília, DF.**

**2006**

**Júlio César Azevedo Teixeira**

**Evidenciação das renúncias de receitas tributárias federais pela Contabilidade Pública:  
importância e dificuldades**

**Monografia apresentada como requisito  
parcial à obtenção do título de Especialista  
em Controle Externo - Área de  
Contabilidade e Orçamento Público.**

**Orientador: Francisco Glauber Lima Mota**

**Brasília, DF.**

**2006**

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, agradeço à minha esposa Maria do Socorro e a meus filhos Maria Clara e João Antônio, pelo apoio, compreensão e paciência, indispensáveis à realização deste estudo.

Agradeço, também, ao professor Francisco Glauber Lima Mota pela orientação atenciosa, dedicada e criteriosa. Da mesma forma, agradeço à professora do Curso Renilda de Almeida Moura pelas valiosas contribuições.

Agradeço, ainda, aos colegas de trabalho do Tribunal de Contas da União, Charles Mathusalem Soares Evangelista, Daniela Fernandes Nilson, Eliezer Carneiro, Francisco Carlos Novaes Galhano, Hélder Cesar Cavalcante Leite, Henrique César de Assunção Veras, Idenilson Lima da Silva, Marco Antônio Magalhães Cavalcanti, Maria Aparecida Guedes de Oliveira e Verônica Maria R. Veloso Holanda, que prestaram contribuições relevantes para execução deste trabalho.

## RESUMO

A transparência de todos e fatos e atos relacionados com a Fazenda Pública é inerente à relação Estado-Sociedade, bem como, fundamenta-se, também, no Princípio Constitucional da Publicidade dos atos da Administração Pública. Um dos temas de finanças públicas que vem despertando interesse ultimamente diz respeito às renúncias de receitas, em virtude da sua importância, tanto econômica como financeira, devido à magnitude dos valores envolvidos, quanto Constitucional e legal. O objetivo geral deste trabalho consiste em analisar o nível de evidenciação, pela Contabilidade Governamental, das renúncias de receitas tributárias em relação à sua importância e relevância. O estudo contempla, ainda, análises a respeito da natureza dessas renúncias, identificação da metodologia utilizada para registro delas pela Contabilidade Pública Federal, além de levantamento das dificuldades a serem transpostas com vistas à correta contabilização e evidenciação dos respectivos valores envolvidos. Ao final, conclui-se que as renúncias de receitas tributárias não estão sendo evidenciadas de forma necessária e transparente pela Contabilidade Pública, não obstante a destacada importância dessas renúncias fiscais para o equilíbrio das finanças públicas.

### **Palavras-chave:**

Contabilidade Pública, Finanças Públicas. Receita e Despesa Pública, Receita Tributária, Renúncia de Receita Tributária. Evidenciação das Renúncias de Receitas Tributárias

## SUMÁRIO

<b>1. Introdução.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1. Tema.....</b>	<b>2</b>
<b>1.2. Problema.....</b>	<b>3</b>
<b>1.3. Objetivos.....</b>	<b>3</b>
<b>1.4. Justificativa e Relevância do Estudo.....</b>	<b>3</b>
<b>1.5. Metodologia da Pesquisa.....</b>	<b>4</b>
<b>1.6. Organização do Trabalho.....</b>	<b>4</b>
<b>2. Fundamentação Teórica.....</b>	<b>6</b>
<b>2.1. O Estado e as Finanças Públicas.....</b>	<b>6</b>
<b>2.2. A Receita e as Finanças Públicas.....</b>	<b>6</b>
<b>2.3. A Despesa e as Finanças Públicas.....</b>	<b>9</b>
<b>3. Renúncia de Receita.....</b>	<b>11</b>
<b>3.1. Receita Tributária.....</b>	<b>16</b>
<b>3.2. Renúncia de Receita Tributária.....</b>	<b>19</b>
3.2.1. Renúncia de Receita como Gasto Tributário.....	23
3.2.2. Montante e Espécies de Renúncia de Receita Tributária.....	24
<b>4. Evidenciação das Renúncias de Receitas Tributárias.....</b>	<b>29</b>
<b>4.1. A Importância da Evidenciação da Renúncia de Receita Tributária pela Contabilidade Pública.....</b>	<b>29</b>
<b>4.2. A Contabilização das Renúncias de Receitas Federais.....</b>	<b>35</b>
<b>4.3. Dificuldades Inerentes à Contabilização das Renúncias de Receitas Tributárias.....</b>	<b>38</b>
<b>5. Conclusões e Recomendações.....</b>	<b>43</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>47</b>
<b>ANEXO.....</b>	<b>50</b>

## **1. Introdução**

A transparência de todos os atos e fatos vinculados à Fazenda Pública é relevante, tendo em vista que se apresenta intimamente vinculada à relação Estado-Sociedade, na qual o cidadão, provedor dos gastos do Estado, tem o legítimo direito de dispor de todas as informações inerentes às finanças públicas. Pode-se dizer, também, que a transparência da coisa pública tem origem constitucional, cujo art. 37 dispõe que a administração pública obedecerá, entre outros, ao princípio da publicidade.

Cabe, pois, à Contabilidade Pública, como ramo da Ciência Contábil, e conforme sua legislação de regência, principalmente a Lei nº 4.320/64, que estatui normas de Direito Financeiro, ser o principal instrumento de evidenciação desses atos e fatos relacionados com as finanças governamentais, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros, patrimoniais, entre outros.

Um dos temas de finanças públicas que vem merecendo crescente interesse diz respeito às renúncias de receitas, que estão previstas em diversos dispositivos constitucionais e objetivam, basicamente, estimular determinados setores e atividades econômicas e sociais ou regiões do País.

A Carta Magna evidencia a necessidade de transparência dessas renúncias de receita por meio do seu art. 165, § 6º, ao estabelecer a elaboração de demonstrativo do efeito delas sobre as receitas e despesas orçamentárias, a ser encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, juntamente com o projeto de lei orçamentária. Além disso, a Constituição Federal, conforme art. 70, dispõe sobre a necessidade de se fiscalizar as aplicações dessas renúncias, por meio dos controles externo, ou seja, Congresso Nacional, e interno de cada Poder.

O Tribunal de Contas da União, órgão auxiliar do Congresso Nacional no âmbito do controle externo, por meio de sua Secretaria de Macroavaliação Governamental, já realizou diversos trabalhos de auditoria com vistas a verificar a legalidade, efetividade e os montantes envolvidos em relação às várias modalidades de renúncias de receitas, assim como, exarou recomendações e determinações com vistas ao aperfeiçoamento da transparência do mencionado demonstrativo das renúncias, previsto na Constituição Federal.

Acrescente-se que a partir da promulgação da Lei Complementar nº 101/2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a responsabilidade e transparência fiscal passou a ganhar mais importância, inclusive em relação às renúncias de receitas, uma vez que os arts. 1º, §1º, e 14, da Lei destacaram a importância do planejamento, da transparência e do equilíbrio orçamentário, quando da concessão ou ampliação dessas renúncias.

A evidenciação contábil da renúncia de receita de órgãos e entidades federais está prevista no art. 15 da Lei nº 10.180/2001, que organiza o Sistema de Contabilidade Federal, entre outros. Além disso, a partir da 2ª Edição do seu Manual de Procedimentos de Receitas Públicas – Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, elaborado em 2005, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão normatizador do Sistema de Contabilidade Federal, passou a estabelecer metodologia com vistas ao registro dessas renúncias.

### **1.1. Tema**

Este trabalho aborda, portanto, a necessidade e a importância da evidenciação dos recursos referentes às renúncias de receitas por meio da Contabilidade Pública, sendo esta, pois, a área de pesquisa do estudo.

O estudo se restringe às renúncias de receitas tributárias, uma vez que são as mais representativas (estimadas em R\$ 42,5 bilhões, pela Secretaria da Receita Federal - SRF, para

o exercício de 2006), e considerando, ainda, que as outras espécies de renúncias (creditícias e financeiras) ainda não integram o demonstrativo de receitas encaminhado juntamente como o projeto de lei orçamentária, previsto no § 6º do art. 165 da Carta Magna.

## **1.2. Problema**

De acordo com o tema formulado, o problema objeto deste estudo pode ser definido pela seguinte questão: A evidenciação das renúncias de receitas tributárias federais pela Contabilidade Pública reflete a sua importância e relevância?

## **1.3. Objetivos**

Este trabalho tem como objetivo geral analisar o nível de evidenciação, pela Contabilidade Governamental, das renúncias de receitas tributárias em relação à sua importância e relevância no âmbito das finanças públicas.

Além disso, o estudo almeja como objetivos específicos:

- a) investigar a natureza das renúncias de receitas tributárias federais;
- b) identificar como estão sendo registradas essas renúncias, atualmente, pela Contabilidade Pública Federal;
- c) apontar dificuldades inerentes à contabilização dessas renúncias de receitas tributárias.

## **1.4. Justificativa e Relevância do Estudo**

A relevância desse estudo está relacionada, em primeiro lugar, com a importância que o ordenamento jurídico brasileiro dispensa sobre o tema renúncia de receita ou renúncia fiscal, conforme já explicado. Acrescente-se a isso, a relevância material dos respectivos valores aplicados por conta dessas renúncias tributárias (incluindo-se as contribuições sociais e econômicas), cuja previsão para o exercício de 2006, segundo a SRF, alcança R\$ 42,5 bilhões, correspondente a 12,3% da estimativa total de arrecadação por parte daquela

Secretaria, no exercício. Desse modo, não restam dúvidas que o tema deve ser discutido e analisado no âmbito da Contabilidade Pública, uma vez que cabe a esta a responsabilidade pela evidenciação de todos os fatos atinentes às finanças públicas.

Além disso, uma vez que se verifica a escassez de trabalhos abordando a evidenciação contábil das renúncias de receitas, este estudo pode contribuir para a disseminação do assunto, tanto em termos acadêmicos, quanto no âmbito dos órgãos públicos responsáveis pela concessão, contabilização ou controle dessas renúncias.

### **1.5. Metodologia da Pesquisa**

Os métodos de pesquisa utilizados no trabalho foram a pesquisa exploratória, no que tange aos objetivos, a pesquisa bibliográfica em relação aos procedimentos de coleta, e a pesquisa qualitativa, quanto à abordagem do problema.

### **1.6. Organização do Trabalho**

Conforme a estrutura de tópicos apresentada, o trabalho está estruturado em cinco capítulos. No primeiro, a Introdução, são apresentados o tema, os objetivos, as justificativas do estudo e as condições em que foi realizado.

O Capítulo 2 - Fundamentação Teórica – aborda-se a relação entre o Estado e as Finanças Públicas, bem como, os diversos aspectos da atividade financeira do Estado que estão intimamente ligados ao escopo desse trabalho.

O Capítulo 3 – Renúncia de Receita – dedica-se a caracterizar as renúncias de receitas por meio da investigação de suas naturezas econômica e jurídica, especialmente as de origem tributária, objeto do trabalho. Finaliza apresentando definição de renúncia de receita tributária, assim como, suas diversas espécies e respectivos montantes.

O Capítulo 4 – Evidenciação das Renúncias de Receita Tributárias – são destacados os diversos aspectos jurídicos, econômicos e financeiros que demonstram a importância da

evidenciação dessas renúncias pela Contabilidade Pública. Além disso, demonstra-se como estão sendo contabilizados essas renúncias no âmbito do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), bem como, as dificuldades existentes com vistas ao efetivo registro e evidenciação dos respectivos valores.

O Capítulo 5 – Conclusões e Recomendações – dedica-se às impressões e conclusões a respeito do problema objeto do estudo e dos respectivos objetivos, incluindo recomendações e sugestões decorrentes dessas conclusões levantadas no trabalho.

## **2. Fundamentação Teórica**

### **2.1. O Estado e as Finanças Públicas**

O homem, como animal social, membro de uma sociedade, necessita de um ente superior capaz de criar regras e satisfazer demandas coletivas. Dessa forma, surge o Estado, que consiste, conforme conceito de Groppali (1962, p. 277), na “pessoa jurídica soberana, constituída de um povo organizado sobre um território, sob o comando de um poder supremo, para fins de defesa, ordem, bem estar e progresso social”.

Para satisfação de todas as necessidades sociais ou públicas, cuja satisfação está sob sua responsabilidade, o Estado procura se organizar com vistas à obtenção de meios materiais, objetivando a prestação dos respectivos serviços públicos.

Essa atuação do Estado de natureza patrimonial, que consiste na obtenção e no dispêndio de recursos financeiros, bem como, na gerência dos mesmos, necessários ao funcionamento dos serviços públicos, denomina-se atividade financeira do Estado.

De acordo com Pereira (2003, p. 41), “a atividade financeira do Estado desenvolve-se em quatro áreas afins indispensáveis aos objetivos do Estado: receita pública (obter); despesa pública (despender); orçamento público (gerir); e crédito público (criar)”.

O termo finanças públicas designa a totalidade de recursos e meios de que dispõe o Estado para atender as necessidades públicas, assim como o conjunto de normas técnicas e jurídicas aplicáveis à consecução desse objetivo.

### **2.2. A Receita e as Finanças Públicas**

Para Bastos (2002, p.77) receitas públicas “caracterizam-se por serem ingressos definitivos de dinheiro nos cofres públicos. Em outras palavras, trata-se daqueles ingressos que têm como finalidade permanecerem definitivamente nos cofres públicos”.

Ratificando este entendimento doutrinário, Campos (2006, p.37) afirma que “consiste a receita pública no dinheiro que se recolhe ao Tesouro Nacional e que, por sua natureza, incorpora-se ao patrimônio do Estado”.

Entretanto, na prática, a administração pública adota a conceituação mais ampla de receita pública, ou seja, aquela que engloba, além dos ingressos que se integram ao patrimônio de forma permanente, também os ingressos decorrentes da venda de um bem ou da obtenção de empréstimos e outros que não alteram o resultado patrimonial (MOURA, 2003).

Cabe ressaltar que a adoção dessa definição mais abrangente por parte da administração pública deve-se ao fato de a Lei nº 4.320/64, que institui normas gerais de Direito Financeiro, empregar o termo receita em sentido amplo, isto é, correspondente a todo ingresso de recursos no cofre público, conforme se observa pela classificação econômica das receitas, nas categorias corrente e de capital, notadamente nesta última, conforme § 1º e 2º do art. 11:

§ 1º São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificadas em Despesas Correntes.

§ 2º São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificadas em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

Essa classificação engloba as receitas orçamentárias, que correspondem aos ingressos que efetivamente irão financiar os gastos públicos, uma vez que esses recursos pertencem ao tesouro público (MOTA, 2005).

No que diz respeito às receitas correntes, estas podem ser associadas ao que na contabilidade empresarial corresponde às receitas propriamente ditas, ou fatos modificativos

umentativos, provenientes essencialmente tanto do poder tributante do Estado, quanto da renda de fatores, ou seja, representam um aumento do ativo sem redução concomitante do mesmo ou sem aumento do passivo (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 1999).

Alguns outros autores denominam essas receitas, que correspondem a maior parte das receitas correntes, como receita pública efetiva, que, segundo Mota (2006, p. 53):

“são aquelas em que podemos identificar um ingresso financeiro sem a correspondente desincorporação de bens ou direitos ou incorporação de dívidas, são provenientes de serviços prestados, tributos arrecadados, juros, multas, aluguéis etc. As receitas efetivas alteram a situação líquida patrimonial”.

As receitas de capital, por seu turno, constituem, em princípio, fatos meramente permutativos de que resulta aumento de um item do ativo (por ingresso de recurso) com redução de outro, ou com aumento simultâneo do passivo (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 1999). Assim, podem ser classificadas como receitas públicas não efetivas, pois não alteram quantitativamente o patrimônio público.

Registra-se a existência de ingressos denominados de extra-orçamentários, que são recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos, mas não podem ser computados para efeito de programação das despesas, como, por exemplo, o recebimento de caução em dinheiro para garantia de contratos. Mota (2006, p. 50) se refere a esses ingressos comentando que:

Sendo contabilizados como obrigações a pagar, não podemos considerar válida a expressão “receita extra-orçamentária”, para se referir a esses recursos financeiros que passam ao largo da lei orçamentária, como é utilizada por alguns autores, posto que na realidade estamos diante de um simples embolso ou ingresso extra-orçamentário, oriundo de um fato permutativo, que não altera o patrimônio líquido. O governo tem apenas a posse e não a propriedade desses recursos financeiros.

Parte dominante da doutrina costuma, também, classificar as receitas orçamentárias em originárias e derivadas. As primeiras (originárias) constituem-se das rendas

oriundas dos bens e empresas ou indústrias do Estado, como por exemplo, os aluguéis de seus imóveis. As receitas derivadas, por sua vez, compreendem os recursos que o Estado, por meio do poder de coerção, ou seja, com base nas leis de direito público, arrecada do setor privado. Estão neste grupo os tributos e as penalidades pecuniárias (PEREIRA, 2003).

### **2.3. A Despesa e as Finanças Públicas**

A Despesa Pública corresponde ao conjunto dos dispêndios do Estado aplicado na obtenção de bens e serviços com vistas à realização dos objetivos a cargo do governo.

Para Campos (2006, p 31) a despesa pública representa “a aplicação de certa importância em dinheiro, por autoridade pública, de acordo com autorização do Poder Legislativo, para execução de serviços a cargo do Governo”.

Pode-se dizer, então, que a despesa pública representa um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado essencialmente por uma saída de recursos financeiros imediata, com redução de disponibilidades, ou mediata, por meio do reconhecimento da obrigação (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 1999).

Conforme diversos dispositivos constitucionais (arts. 165, §§ 5º, 6º e 9º, 167 e 169), as despesas públicas devem estar planejadas na Lei orçamentária, isto é, serem objeto de aprovação do Poder Legislativo. Além de também vincular a essa autorização legislativa, a Lei nº 4.320/1964, por meio do seu art. 12, classifica as despesas em correntes e de capital. As primeiras (correntes) são desdobradas em despesas de custeio e transferências correntes. Por sua vez, as despesas de capital são divididas em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Segundo Campos (2006, p.32), as despesas podem ser classificadas, quanto à duração em: em ordinárias, extraordinárias e especiais. As primeiras dizem respeito às

necessidades públicas permanentes que, embora não rotineiras, sejam previstas na lei orçamentária.

Quanto às despesas extraordinárias, estão neste grupo aquelas decorrentes de situações imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de calamidade pública. Já as especiais, ocorrem para atender necessidades surgidas após a aprovação do orçamento e, embora também imprevisíveis, diferem das extraordinárias por não serem dotadas da mesma urgência, como por exemplo, as relacionadas com as desapropriações.

### 3. Renúncia de Receita

Este capítulo procura apresentar os principais aspectos referentes às renúncias de receitas, notadamente quanto à investigação das naturezas econômica e jurídica dessas renúncias, especialmente as de origem tributária, que se referem ao enfoque principal deste trabalho.

A produção doutrinária envolvendo renúncia de receita ainda é restrita. Mesmo entre os poucos autores do Direito Financeiro e Tributário que tratam do assunto, as abordagens geralmente se limitam à caracterização dessas renúncias.

Ressalta-se, no âmbito da doutrina e mesmo da legislação, o uso indiscriminado de vários termos, como se fossem sinônimos de renúncia de receita, tais como, gasto tributário, benefício ou incentivo fiscal. Para Aguiar (2004, p. 80):

A renúncia de receita decorre sempre de uma das formas de incentivo ou benefício tributário, que são os estímulos dos quais se utiliza a administração para, através da lei, incentivar o desenvolvimento de determinadas atividades, tais como atividades Econômicas, Culturais e Sociais. Esses estímulos visam, em regra, estabelecer o equilíbrio econômico ou restabelecer a igualdade econômica entre as diversas regiões do País (art. 165, § 6º, CF).

Em termos de marco legal, a instituição de renúncias de receitas ou de benefícios fiscais encontra respaldo em vários dispositivos constitucionais, entre eles destacam-se:

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.  
[...]

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

- I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;
- II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;
- III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

Cabe ressaltar o mandamento constitucional contido no § 6º do art. 165, que expressa a aplicação do princípio da transparência orçamentária<sup>2</sup>, possibilitando a identificação e o acompanhamento das concessões desses benefícios, embora não estabeleça que essas renúncias fiscais façam parte diretamente do orçamento, nos seguintes termos:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

III – os orçamentos anuais.

[...]

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

Pode-se avaliar a importância desse dispositivo constitucional, na medida em que o mesmo possibilita maior transparência orçamentária, uma vez que demonstra os recursos empregados na forma de renúncias de receitas, de modo a se examinar, com maior exatidão, os efeitos distributivos da ação governamental.

Verifica-se que, embora o referido mandamento constitucional possua natureza exemplificativa, fica subtendido que as renúncias de receitas são divididas em três espécies: benefícios tributários, financeiros e creditícios.

Acrescente-se que a Carta Magna, conforme art. 70, combinado com o art. 71, estabelece a necessidade de controle sobre essas renúncias, sendo que o controle externo fica a cargo da fiscalização do Tribunal de Contas da União:

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

---

<sup>2</sup> Ferreira (1994, p. 88) comenta que o objetivo deste parágrafo é agasalhar o princípio da transparência orçamentária, para maior controle das atividades governamentais pela comunidade, observando o impacto que as isenções, as anistias, as remissões, os subsídios e os benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia causam sobre as receitas e despesas.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

Em termos infraconstitucionais, ressalta-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF<sup>3</sup>, em seu art. 14, § 1º, procurou caracterizar e enumerar as renúncias de receitas de natureza tributária, embora, também, de forma exemplificativa.

No que diz respeito às três espécies estabelecidas no § 6º do art. 165 da constituição, cabe explicar, inicialmente, que as renúncias de receitas tributárias, também denominados de “gastos tributários” por alguns autores e pela Secretaria da Receita Federal – SRF do Ministério da Fazenda-MF<sup>4</sup>, são reduções dos campos de incidência das normas jurídicas tributárias que incorrem em renúncias a partir dos seguintes instrumentos legais ou institutos jurídicos, entre outros: anistia, remissão, isenção em caráter não-geral, crédito presumido, deduções (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2006).

Os benefícios ou subsídios financeiros representam os benefícios efetivos realizados por meio de equalizações de juros e preços, bem como a assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional, cujos valores constam do orçamento da União, motivo pelo qual definem-se como subsídios explícitos ou diretos, ou subvenções (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2006).

---

<sup>3</sup> Conforme estabelece o referido dispositivo da Lei Complementar nº 101/2000 “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”.

<sup>4</sup> Documento denominado Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários (2006) e disponível em: <[http://www.receita.gov.br/Arrecadação/Bem Tributarios/default.htm](http://www.receita.gov.br/Arrecadação/Bem_Tributarios/default.htm)>. Acesso em: 25 set 2006.

Segundo disposto no art. 18 da Lei n. 4.320/1964<sup>5</sup>, consideram-se subvenções econômicas as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os de revenda, pelo governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais, a cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, assim como, as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

Por sua vez, os benefícios ou subsídios creditícios são considerados gastos oriundos de programas oficiais de crédito que oferecem condições mais acessíveis para os tomadores de empréstimos do que os recursos oferecidos no mercado financeiro. Esses benefícios objetivam financiar atividades produtivas voltadas para o desenvolvimento regional e social, bem como para apoio a determinados setores da economia a taxa de juros preferenciais (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2006).

Segundo a Secretaria de Política Econômica – SPE<sup>6</sup>, do Ministério da Fazenda – MF, podem ser denominados subsídios implícitos ou indiretos, pois, além de não constarem dos orçamentos da União, se caracterizam por apresentarem taxas inferiores ao custo de captação.

Conforme já explicitado, este trabalho trata especialmente dos benefícios ou gastos tributários (inclusive as contribuições econômicas e sociais), visto que são os mais representativos (estimado pela SRF em R\$ 42 bilhões para 2006)<sup>7</sup>, além de serem os únicos que integram, atualmente, o demonstrativo previsto pelo § 6º do art. 165 da Constituição Federal, a ser encaminhado juntamente com o projeto de lei orçamentária.

---

<sup>5</sup> A Lei nº 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.

<sup>6</sup> Estudo denominado *Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União*, elaborado em dezembro de 2000 e disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/spe/site/fiscal/estudos.asp>>. Acesso em: 25 set 2006.

<sup>7</sup> Conforme informação contida no *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários* (2006) e disponível em: <<http://www.receita.gov.br/Arrecadação/BemTributarios/default.htm>>. Acesso em: 25 set 2006.

### 3.1. Receita Tributária

Com vistas à análise dos diversos aspectos jurídicos e econômicos das renúncias de receitas tributárias, deve-se, preliminarmente, conceituar e delimitar as receitas tributárias.

A arrecadação tributária representa a principal fonte de receita do setor público. Elas se originam do poder de tributar do Estado, por meio do qual, exige-se dos indivíduos os recursos de que necessita para consecução dos seus objetivos.

Assim, pode-se definir o poder de tributar como o exercício do poder geral do Estado aplicado no campo da imposição de tributos, por meio do qual é exigido de todos a ele submetidos que contribuam, de forma obrigatória, com os recursos para que possa satisfazer as necessidades públicas (ROSA JR, 2002).

O poder de tributar tem origem constitucional e somente pode ser exercido pelo Estado mediante edição de lei. Dessa forma, o art. 145 da Constituição Federal estabeleceu que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, bem como os arts. 148 e 149 permitiram à União instituir empréstimos compulsórios e contribuições sociais, estas últimas também chamadas de “parafiscais”.

Ressalta-se que o princípio da legalidade, consagrado na Constituição Federal de forma genérica pelo art. 5º, II<sup>8</sup>, teve sua intensidade reforçada no campo tributário, ou seja, a competência exclusiva do Poder Legislativo em criar ou aumentar tributos, conforme art. 150, I:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

---

<sup>8</sup> Segundo este dispositivo constitucional, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

A importância do princípio da legalidade em matéria tributária foi bem evidenciada por Carraza (2004, p. 220):

Não é por outro motivo que se tem sustentado que em nosso ordenamento jurídico vige, mais do que o princípio da legalidade tributária, o *princípio da estrita legalidade*. Aliás, hoje, mais do que nunca, como logo veremos, juristas de tomo têm feito empenho no sentido de que os tributos só podem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária, exceção feita aos empréstimos compulsórios, aos impostos residuais da União e às contribuições sociais previstas no § 4º do art. 195 da CF, que demandam lei complementar para serem validamente instituídos.

Segundo o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>9</sup> tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada por atividade administrativa plenamente vinculada”.

O art. 5º do CTN divide os tributos em três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Para determinação da espécie do tributo é importante examinar a materialidade do fato gerador, como bem explicou Ichihara (1994, p. 80):

A materialidade do fato gerador é exatamente a descrição hipotética do fato ou do conjunto de fatos na lei, que, em ocorrendo tal hipótese no mundo concreto, gera a obrigação de pagar determinado tributo; por exemplo, alguém realizar operações relativas à circulação de mercadorias é fato gerador do ICMS, prestar serviços no âmbito municipal é fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza etc.

Assim, conforme os arts. 16, 77 e 81, o CTN explicitou a materialidade dos fatos geradores dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, respectivamente:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Art. 77. As taxas cobradas pela união, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva

---

<sup>9</sup> Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado pelo contribuinte ou posto a sua disposição.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Cabe ressaltar que parte majoritária dos doutrinadores considera as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico, também denominadas de contribuições parafiscais ou especiais, como mais uma espécie ou modalidade de tributo em função da redação do art. 149 da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Na visão de Machado (2004, p. 398) é indubitosa a natureza tributária dessas contribuições e argumenta:

Estabeleceu, ainda, o supracitado dispositivo constitucional que na instituição das contribuições sociais devem ser observadas as normas gerais do Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade, ressalvando, quanto a este último, a regra especial pertinente às contribuições de seguridade social.

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

Assim, para fins de exame das renúncias de receitas tributárias federais, objeto deste trabalho, a receita tributária engloba, além das três espécies tributárias previstas no CTN (impostos, taxas e contribuições de melhorias), também as contribuições sociais e econômicas aludidas no referido dispositivo constitucional.

### 3.2. Renúncia de Receita Tributária

A renúncia de receita tributária exprime a desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo para sua instituição (NASCIMENTO; MARTINS, 2001). Esta seção pretende realizar análise conceitual dessa renúncia, nos seus aspectos jurídico e econômico, além de identificar as suas diversas modalidades atualmente em vigor, em nível federal.

Primeiramente, cabe ressaltar que qualquer análise sobre a natureza da renúncia em questão deve ser fundamentada no princípio da legalidade tributária, cuja importância fundamental para o campo do direito tributário já foi explicitado na seção 3.1 deste trabalho, que tratou da receita tributária. Nesse sentido, essa análise deve ter como marco original e essencial o ordenamento jurídico em vigor.

Embora não exista no ordenamento jurídico brasileiro a conceituação de renúncia de receita tributária ou benefícios tributários, entende-se que o prescrito no § 1º do art. 14 da LRF, a seguir transcrito, pode ser o referencial legal caracterizador dessas renúncias, na medida em que enumera diversas de suas modalidades, bem como, apresenta a característica comum entre eles: são benefícios que configuram tratamento diferenciado, ou seja, não seguem os princípios da generalidade e da universalidade da tributação.

§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.

Note-se que o legislador não foi taxativo em relação às hipóteses de renúncias de receitas tributárias, pois a enumeração é meramente exemplificativa, mas estabeleceu alguns termos que expressam suas características comuns: “caráter não geral”, “redução discriminada de tributos” e “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

Cabe ressaltar, também, que todas as 07 (sete) hipóteses apresentadas pelo dispositivo legal como sendo espécies de renúncias apresentam outra característica comum, qual seja, a obrigatoriedade de serem instituídas somente por lei específica, conforme § 6º do art. 150 da Carta Magna<sup>10</sup>, bem como art. 97 do CTN, *in verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Essa obrigatoriedade reflete, como já evidenciado, a fundamental importância do princípio da legalidade no que tange às mais diferentes situações relacionadas com a tributação, como esta dos benefícios tributários, assim como no tocante à instituição, vedação ou majoração dos tributos.

Assim, em suma, a identificação de uma renúncia de receita tributária pressupõe a verificação da ocorrência de duas premissas básicas: se foi instituída por lei e, também, se representa um benefício que corresponda a tratamento diferenciado. Como a primeira

---

<sup>10</sup> Segundo o § 6º do art. 150 da Constituição Federal, qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

premissa é de fácil constatação, passa a ser fundamental que se analise o significado desse “tratamento diferenciado” em termos do direito tributário com vistas à identificação dessas renúncias.

Primeiramente, cabe esclarecer que existem diversas situações que ensejam a não arrecadação do tributo, tais como isenções, reduções da base de cálculo, reduções de alíquotas, deduções do imposto devido, entre outras. Todas essas situações podem ser denominadas desonerações tributárias.

Para se identificar quais as desonerações tributárias podem ser consideradas renúncias de receitas, além do pressuposto da legalidade, evidentemente, cabe verificar se apresentam as características formuladas no § 1º do art.14 da LRF, que dizem respeito ao tratamento diferenciado, ao caráter não geral, ou a redução discriminada de tributos.

Neste sentido, faz-se necessário examinar se essas desonerações fazem parte da estrutura normativa do tributo ou não, ou em outras palavras, se correspondem a tratamento diferenciado em relação à regra-matriz do tributo. A respeito da estrutura normativa do tributo, Villela (1989, p. 6) explicou que corresponde a todos os respectivos dispositivos legais que dizem respeito:

[...] à definição do fato gerador, à determinação do sujeito passivo, à incidência temporal do tributo, à estrutura das alíquotas, aos níveis de isenção e às condições de pagamento. Referem-se, também, à jurisdição tributária e aos aspectos administrativos do imposto, como a todas as obrigações acessórias do contribuinte, necessárias ao controle e à fiscalização.

Em termos econômicos, registre-se que parte da doutrina costuma considerar renúncia de receita como sinônimo de gasto tributário. Na visão de Torres (2005, p.194) o

---

controle das renúncias de receitas é importante para o equilíbrio orçamentário, da mesma forma que o das despesas públicas e argumenta:

A expressão “renúncia de receitas”, equivalente a “gasto tributário” (tax expenditure), entrou na linguagem orçamentária americana nas últimas décadas e adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Surrey (op.cit). Gastos tributários ou renúncias de receitas são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou alíquota de imposto, depreciação para efeito de imposto de renda etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc).

A importância das renúncias de receitas no âmbito das finanças públicas está claramente evidenciada, também, no estabelecido pelo art. 14 da LRF, que prevê mecanismos de compensação para concessão de benefícios tributários, com vistas a prevenir situações de desequilíbrio orçamentário e fiscal:

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

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

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

Acrescente-se que a concessão de incentivos fiscais, no âmbito dos quais podem ser enquadrados as renúncias de receitas ou benefícios tributários, como forma de promover o desenvolvimento regional, constitui política de governo com suporte no inciso I do art. 151 da Carta Magna, transcrito anteriormente.

Desse modo, pode-se dizer que a renúncia de receita tributária ocorre no caso de uma desoneração, ou perda de receita tributária, que seja instituída por lei para atingir objetivos socioeconômicos do governo, isto é, não tributários, alcançando beneficiários

específicos, ou seja, apenas parte dos contribuintes e, além disso, não esteja prevista na legislação de referência do tributo.

Como exemplo de uma desoneração que pode ser considerada renúncia de receita tributária, pode-se citar as isenções do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ que favorecem as empresas das Regiões Norte e Nordeste do Brasil, já que, além de não integrarem a estrutura normativa do imposto, representam um benefício de caráter não geral (específico aos empresários instalados nas referidas regiões), instituído com vistas ao desenvolvimento econômico e social das regiões.

Por outro lado, como exemplo de desonerações que fazem parte da natureza estrutural do imposto, identificam-se os manejos de alíquotas dos impostos regulatórios, como o Imposto de importação - II e o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, que consistem em instrumentos tributários de que o governo dispõe para executar suas políticas relacionadas com o comércio exterior e a atividade financeira-cambial, respectivamente.

Assim, pode-se definir renúncia de receita tributária, para fins deste trabalho, como toda desoneração tributária, concedida por lei, que não se encontra prevista na estrutura normativa do tributo, além de corresponder a um tratamento diferenciado dado pelo Governo em benefício a um grupo restrito de contribuintes, com vistas ao desenvolvimento de políticas sociais e econômicas.

### **3.2.1. Renúncia de Receita como Gasto Tributário**

Conforme já mencionado na seção anterior, parte da doutrina costuma referir-se à renúncia de receita tributária como gasto tributário, por compará-las aos demais gastos do governo, embora financiados por desonerações tributárias e, não, por despesas orçamentárias.

Cabe registrar que a partir do ano de 2004 a Secretaria da Receita Federal – SRF vem adotando esse conceito no âmbito do Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária (Gastos Governamentais)<sup>11</sup>, conforme a seguir transcrito:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais.

São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.

Em complemento ao conceito acima passou-se a utilizar a regra dos dois passos para identificar os gastos tributários do conjunto de desonerações do sistema tributário:

1º Passo: determinar todas as desonerações tributárias tomando como base um sistema tributário de referência; e,

2º Passo: avaliar, utilizando os critérios definidos no conceito acima, quais as desonerações são gastos indiretos passíveis de serem substituídas por gastos diretos, vinculados a programas de governo.

Ressalta-se que essa abordagem dos gastos governamentais indiretos no âmbito do sistema tributário vai além da lógica jurídica-tributária, uma vez que leva em conta, também, a lógica econômico-orçamentária dos benefícios fiscais. Assim, por essa ótica, seria considerado gasto tributário qualquer desoneração tributária, de caráter não geral, que represente uma alternativa às políticas econômico-sociais do governo (similares às despesas públicas) e que, também, não esteja inserida dentro da estrutura normal de tributação.

### **3.2.2. Montante e Espécies de Renúncia de Receita Tributária.**

Essa seção trata dos valores estimados referentes aos benefícios tributários, bem como das diversas modalidades de renúncias de receitas, que estão previstas, principalmente,

---

<sup>11</sup> Em atendimento ao § 6º do art. 165 da Constituição Federal.

no § 1º do art. 14 da LRF, assim como em outros dispositivos legais, entre eles os relativos ao CTN.

Com base no Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária (Gastos Governamentais), elaborado pela SRF para 2006, a previsão de renúncias de receitas tributárias para o referido exercício alcança o montante de cerca de R\$ 42,5 bilhões, conforme Tabela a seguir, que demonstra os valores pelas respectivas espécies de receita.

Tabela: Estimativa de Renúncias de Receitas por espécie de tributo – 2006

Espécie de Receita	Valor Estimado	Em R\$ 1.000,00	
		Participação % em relação ao Total das Receitas Arrecadas pela SRF	Participação em relação ao Total das Renúncias Tributárias
I. Imposto sobre Importação	2.446.325	0,71	5,76
II. Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza	17.752.572	5,16	41,77
II.a) Pessoa física	6.194.451	1,80	14,58
II b) Pessoa Jurídica	11.462.026	3,30	26,97
III b) Vinculado à Importação	96.095	0,03	0,23
III. Imposto sobre produtos Industrializados	7.081.827	2,06	16,66
III.a) Operações Internas	5.780.232	1,68	13,60
III.b) Vinculados à Importação	1.301.595	0,38	3,06
IV. Imposto sobre Operações Financeiras	418.805	0,12	0,99
V. Imposto sobre Propriedade Territorial Rural	19.963	0,01	0,05
VI. Contribuição Social para o PIS-PASEP	2.434.652	0,71	5,75
VII. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	2.534.969	0,74	5,96
VIII. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social	9.810.439	2,85	23,08
<b>Total das Renúncias Tributárias</b>	<b>42.499.552</b>	<b>12,35</b>	<b>100,00</b>
<b>Total da Receita arrecadada pela SRF</b>	<b>344.038.371</b>	<b>100,00</b>	<b>-</b>

Fonte: Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária (Gatos Governamentais) da SRF para o exercício de 2006.

Em relação às espécies de receitas tributárias, pode-se destacar, entre outras:

Isenção – representa a espécie de benefício mais tradicional e utilizada pelo Estado. Conforme art. 175 do CTN, a isenção corresponde a uma das formas de exclusão do

crédito tributário<sup>12</sup>. Em outros termos, segundo a doutrina tradicional<sup>13</sup>, ocorre o fato gerador (fato imponível), nascendo a obrigação tributária, mas seu pagamento é dispensado por lei.

Como exemplo, pode-se citar a isenção do Imposto de Importação – II de mercadorias que entram na Zona Franca de Manaus, destinados a seu consumo interno ou a industrialização em qualquer grau.

Anistia – segunda modalidade de exclusão<sup>14</sup> do crédito tributário, e diz respeito ao crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias. Assim, pode ser definida como perdão da falta cometida pelo contribuinte, bem como da penalidade a ele imposta.

Remissão – nos termos do art. 172 do CTN implica no perdão total, ou parcial, do crédito tributário, sendo considerado causa da extinção do crédito tributário, segundo o art. 156, IV, do CTN.

Redução do imposto – representa uma isenção parcial do imposto, ou seja, para fins de incentivo a determinada região ou setor econômico, estabelece-se a redução de um percentual do imposto devido. Como exemplo, pode-se mencionar as reduções do IRPJ (25%, 50% ou 75%) concedidas às empresas que se instalarem nas Regiões Norte e Nordeste do País.

Crédito presumido – corresponde a uma espécie de isenção parcial de tributos que incidem sobre fases intermediárias do processo de comercialização e produção. Como exemplo, pode-se citar a concessão de crédito presumido do IPI às empresas exportadoras de mercadorias nacionais (a ser compensado com os tributos devidos nas operações praticadas no

---

<sup>12</sup> O Crédito tributário nasce no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no mundo físico exterior, aquele fato hipoteticamente descrito no suposto normativo. Assim, pode-se definir crédito tributário como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância de dinheiro. (CARVALHO, 1993)

<sup>13</sup> A outra corrente doutrinária (minoritária) entende que a isenção obsta o nascimento da obrigação tributária, ou seja, não há incidência da norma jurídica tributária (não ocorre o fato gerador).

<sup>14</sup> Conforme art. 175 do Código Tributário Nacional - CTN

mercado interno), como o ressarcimento do PIS e COFINS incidentes sobre as matérias-primas ou insumos utilizados no processo produtivo dessas mercadorias exportadas, conforme dispõe a Lei nº 9.363/1996<sup>15</sup>.

Deduções do imposto a pagar – correspondem às deduções das pessoas jurídicas e físicas de parte do imposto devido, com o objetivo de estímulo a determinado setor econômico ou grupo social. Como exemplo, cabe citar a dedução do IRPJ devido das quantias referentes a investimentos realizados na produção de obras audiovisuais, conforme previsto na Lei de Audiovisual.<sup>16</sup>

Cabe destacar, também, uma modalidade de benefícios fiscais específica, relacionada com o Fundo de Investimento do Nordeste – FINOR, o Fundo de Investimento da Amazônia – FINAM e o Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo - FUNRES. Até o exercício de 2001, as empresas poderiam aplicar parcela do imposto de renda devido nos referidos fundos, em troca de cotas de participação destes, as quais poderiam ser convertidas, mediante leilões especiais realizados nas bolsas de valores, em títulos pertencentes às carteiras dos fundos ou simplesmente negociadas em bolsas de valores, diretamente entre os interessados<sup>17</sup>.

Ressalta-se que essa espécie de benefício se distingue das demais pelo fato dos recursos deduzidos do imposto de renda serem efetivamente recolhidos pelas empresas aos cofres públicos, para posterior transferência aos referidos fundos.

---

<sup>15</sup> A Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, dispõe sobre a instituição de crédito presumido do imposto sobre Produtos industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências.

<sup>16</sup> Lei nº 8.685/93.

<sup>17</sup> Conforme Lei nº 8.167, de 16/01/91, que alterou a legislação do imposto sobre renda relativa a incentivos fiscais, estabelecendo novas condições operacionais dos Fundos de Investimentos Regionais.

Registre-se que, a partir da edição da Medida Provisória nº 2.156-5<sup>18</sup>, de 24.8.2001, foi extinta essa possibilidade de aplicação de parte do imposto de renda nos referidos fundos, ressalvando apenas aos casos de pessoas jurídicas ou grupos de empresas que já tivessem optado em aplicar esses recursos em seus próprios empreendimentos, de acordo com o previsto no art. 9º da Lei nº 8.167/91<sup>19</sup>.

Encontra-se no Anexo deste trabalho quadro contendo a consolidação das estimativas de renúncias de receita tributárias, apresentadas por receita e modalidade/setor de benefício, conforme dados extraídos do Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Governamentais) para 2006.

---

<sup>18</sup> A Medida Provisória nº 2.156-5, de 24 de agosto de 2001, cria a Agência de Desenvolvimento do Nordeste (ADENE), extingue a Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), e dá outras providências.

<sup>19</sup> Pessoas jurídicas ou grupos de empresas coligadas que, isolada ou conjuntamente, detinham pelo menos 51% do capital votante de sociedade titular de empreendimento, limitada a aplicação de parcela do imposto de renda devido nesse empreendimento a 70% dos valores das opções a que tem direito, conforme Medida Provisória nº 2.199-14, de 24.8.2001.

## **4. Evidenciação das Renúncias de Receitas Tributárias**

### **4.1. A Importância da Evidenciação da Renúncia de Receita Tributária pela Contabilidade Pública**

Pode-se dizer que a Contabilidade, como ciência, tem como objeto o patrimônio, o qual, segundo Franco (1994, p. 21):

[...] é um conjunto de bens, direitos e obrigações vinculadas à entidade econômico-administrativa, e constitui um meio indispensável para que esta realize seus objetivos. Para alcançá-los, a administração da entidade pratica atos de natureza econômica, produzindo variações aumentativas e diminutivas na riqueza patrimonial.

Como ramo da Ciência Contábil, cabe à Contabilidade Pública o registro e o controle dos atos e fatos da fazenda pública, assim como do patrimônio público e suas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo valioso instrumento para o planejamento e o controle da administração governamental (ARAÚJO; ARRUDA, 2004).

A importância e o marco legal da transparência da coisa pública tem origem constitucional, mais especificadamente no disposto no caput do art. 37<sup>20</sup> da Carta Magna, conforme já comentado. A respeito do referido princípio constitucional da publicidade, Rocha (1994, p. 240) comenta que no Estado Social, feição assumida pelo Estado Contemporâneo, “[...] não basta a publicidade dos atos administrativos. O que aqui se impõe é assegurar ao povo transparência e acesso a todas as informações relativas ao comportamento e desempenho do Estado, no exercício de suas funções, inclusive administrativa”.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 4.320/1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro, além de se constituir em uma das principais legislações que regem a

---

<sup>20</sup> Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998.

Contabilidade Pública, contém diversos dispositivos a respeito da transparência e evidenciação contábil das finanças públicas, entre os quais:

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

O tema transparência fiscal passou a ganhar maior destaque com a edição da Lei Complementar nº 101/2000, mais conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade da gestão fiscal, e cujo Capítulo IX é dedicado especificadamente à transparência, controle e fiscalização dessa gestão.

Pela leitura do art. 1º, § 1º, da LRF observa-se a importância dada à gestão fiscal transparente e planejada, inclusive no tocante à renúncia de receita:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Conforme os referidos dispositivos legais, observa-se que cabe à Contabilidade Governamental ser o instrumento de evidenciação e transparência da execução orçamentária, financeira e patrimonial dos entes estatais, inclusive no que se refere às renúncias de receitas.

A respeito da evidenciação contábil, Iudícibus (2004, p. 129) discorre sobre sua essência: “apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário”.

Iudícibus (2004, p. 125) também ressalta que a evidenciação está intimamente relacionada com as questões da materialidade e da relevância da informação contábil, ou seja, o limite e a extensão do que deve ser evidenciado corresponde à importância quantitativa e qualitativa dessas informações para os usuários.

Especificadamente sobre as renúncias de receitas tributárias, não se pode negar a importância material da informação, visto que, conforme já demonstrado por meio da Tabela contida na seção 3.2.2 deste trabalho, a estimativa total desses benefícios a serem concedidos em 2006 alcança o montante aproximado de R\$ 42,5 bilhões, o que corresponde a 12,35% do total das receitas a serem arrecadas pela SRF no exercício.

Na comparação com as despesas contidas na proposta orçamentária<sup>21</sup> para 2006, o valor estimado dessas renúncias representa cerca de 9% das despesas primárias<sup>22</sup> (aproximadamente R\$ 468,4 bilhões), bem como 5,3% do total das despesas dos orçamentos

---

<sup>21</sup> Conforme informações contidas no Parecer Preliminar ao Projeto de Lei Orçamentária para 2006 – PL nº 40/2005-CN, elaborado pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, e disponível em : <[http://www.camara.gov.br/internet/comissao/com\\_dstaqs\\_1.asp?id=5967&link=index/mista/orca/c\\_orca.asp](http://www.camara.gov.br/internet/comissao/com_dstaqs_1.asp?id=5967&link=index/mista/orca/c_orca.asp)>. Acesso em outubro de 2006.

<sup>22</sup> As despesas primárias são aquelas destinadas a custear os gastos com pessoal e benefícios previdenciários, as despesas correntes e os investimentos, bem como são executados por meio de atividades e projetos governamentais. Diferem das despesas totais do orçamento e da seguridade social pelo fato de que não incluem as despesas financeiras e as transferências constitucionais aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

fiscal e da seguridade social (cerca de R\$ 803,3 bilhões), exceto refinanciamento da dívida pública, conforme demonstrado no gráfico a seguir.

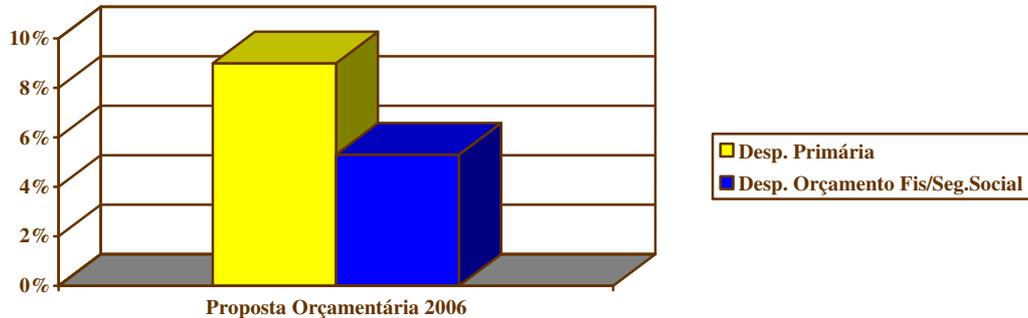


Gráfico 1- Relevância Material das Renúncias de Receitas Tributárias em relação às Despesas contidas na Proposta Orçamentária de 2006

Fonte: Proposta Orçamentária para 2006 – PL nº 40/2005-CN.

Registre-se que, considerando todas as espécies de renúncias de receitas, ou seja, além das tributárias, também as financeiras e creditícias, o montante total desses benefícios para 2005 foi estimado em R\$ 62,89 bilhões<sup>23</sup>, correspondendo a 15,3%, aproximadamente, das despesas primárias (R\$ 410,2 bilhões), assim como, a cerca de 9,7% do somatório das despesas do orçamento fiscal e da seguridade social (R\$ 645,5 bilhões), exceto refinanciamento da dívida pública, previstas na proposta orçamentária para aquele ano<sup>24</sup>, segundo gráfico seguinte.

<sup>23</sup> Conforme Informação contida no Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República - Exercício de 2005, elaborado pelo Tribunal de Contas da União, em 2006, p. 74.

<sup>24</sup> Conforme informações contidas no Parecer Preliminar ao Projeto de Lei Orçamentária para 2005 – PL nº 51/2004-CN, elaborado pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, e disponível em : <[http://www.camara.gov.br/internet/comissao/com\\_dstaqs\\_1.asp?id=5967&link=index/mista/orca/c\\_orca.asp](http://www.camara.gov.br/internet/comissao/com_dstaqs_1.asp?id=5967&link=index/mista/orca/c_orca.asp)>. Acesso em 10 out 2006.

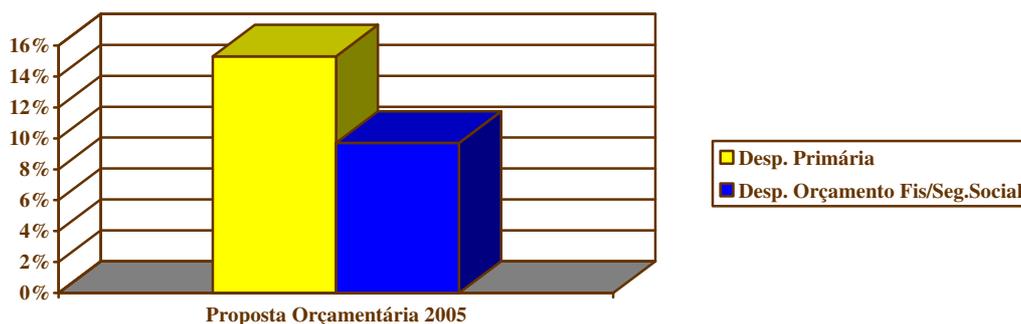


Gráfico 2 - Relevância Material de todas as espécies de Renúncias de Receitas em relação às Despesas contidas na Proposta Orçamentária de 2006

Fonte: Proposta Orçamentária para 2005 – PL nº 51/2004-CN.

Quanto à relevância qualitativa da informação atinente à renúncia de receita, ressalta-se, inicialmente, os dispositivos da LRF que incluem essa renúncia no âmbito da gestão transparente, planejada e equilibrada (art. 1º, § 1º), bem como, destacam a importância da previsão e controle delas para o equilíbrio fiscal e orçamentário, uma vez que condicionam a concessão ou ampliação desses benefícios à demonstração de que não afetarão as metas de resultados previstas na lei de diretrizes orçamentárias, ou, à apresentação de medidas de compensação, por aumento da receita (art. 14, incisos I e II).

Cabe consignar também, a importância dada ao assunto pela Carta Magna, por meio do seu art. 165, § 6º, ao estabelecer a elaboração do demonstrativo dessas renúncias, a ser encaminhado ao Congresso Nacional pelo Poder Executivo, juntamente com o projeto de lei orçamentária, evidenciando o efeito das renúncias sobre as receitas e despesas orçamentárias.

Não se pode deixar de destacar, também, a corrente doutrinária concernente às finanças públicas, além da própria Secretaria da Receita Federal, que consideram renúncia de receita como se fosse uma nova despesa ou gasto tributário, conforme explicado no item 3.2. deste trabalho. Os autores integrantes dessa corrente argumentam que, em termos

econômicos, a renúncia representa uma forma de gasto público alternativo ou gasto orçamentário direto, isto é, como se o tributo fosse cobrado de um determinado contribuinte para, em seguida, o governo conceder a esse mesmo indivíduo uma doação ou empréstimo (VILLELA, 1989).

Nesse aspecto econômico, não restam dúvidas sobre a natureza alocativa dos recursos que deixam de ser arrecadados por conta das renúncias, e que objetam a consecução de programas ou políticas públicas, ou seja, essas renúncias apresentam características que são similares às das despesas públicas, que, segundo Moura (2003, p.37), “[...] pode ser entendida como esforço necessário à redistribuição de renda por meio da disponibilização de bens e serviços aos cidadãos [...]”.

Assim, ao explicitar e quantificar essas renúncias de receita, ou “gastos tributários”, a Contabilidade Pública estará proporcionando à sociedade e aos gestores governamentais importante informação com vistas ao gerenciamento, planejamento e transparência fiscal, tanto no que diz respeito à evidenciação das desonerações tributárias, ou perdas de arrecadação (lado da receita), quanto pelo aspecto da demonstração das políticas de benefícios governamentais a determinados setores, regiões e grupos sociais (lado da despesa).

Ressalta-se, ainda, que a evidenciação das renúncias fiscais na contabilidade, além de ser plenamente justificada tanto pela teoria contábil, quanto pela legislação que rege as finanças públicas, principalmente a Lei nº 4.320/64, que apresenta diversos dispositivos prevendo a evidenciação de todos os fatos da fazenda pública ligados à execução patrimonial, orçamentária, financeira, econômica e industrial, como demonstrado, também está prevista na lei que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal (Lei nº 10.180/2001), conforme dispositivo transcrito a seguir:

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

[...]

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

#### 4.2. A Contabilização das Renúncias de Receitas Federais

A partir da 2ª Edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública – Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios<sup>25</sup>, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda – STN/MF em 2005 (para ser aplicado quando da elaboração da lei orçamentária para 2006 e sua respectiva execução), consta, no âmbito do respectivo item 8.3 - Renúncia de Receita, metodologia com vistas a registrar essas renúncias de receita, conforme a seguir transcrito:

Para demonstrar aos usuários da informação contábil a existência e o montante dos recursos que o ente tem a competência de arrecadar, mas não ingressam nos cofres públicos, poderá ser utilizada a metodologia de dedução de receita. Dessa forma, deverá haver um registro contábil de natureza de receita objeto da renúncia em contrapartida com uma dedução de receita (conta retificadora de receita).

Exemplo – Diminuição de alíquota do Imposto Predial Territorial Urbano, IPTU:

Suponha que um município, ao diminuir a alíquota do IPTU, causou redução de 20% na sua receita arrecada. Nessa situação, poderá optar por uma das formas de registro abaixo:

- 1) Registro da renúncia de receita no momento da arrecadação. Valor arrecadado: R\$ 800,00

Débito – Bancos Conta Movimento

R\$ 800,00

Débito – Dedução de IPTU (natureza – 9112.02.00 ou 9100.00.00 – conta corrente natureza de receita)

R\$ 200,00

Crédito – Receita (natureza – 1112.02.00)

R\$ 1.000,00

---

<sup>25</sup> Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislação/download/contabilidade/manual-receitas\\_3edição.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislação/download/contabilidade/manual-receitas_3edição.pdf)>. Acesso em: 25 set 2006.

2) Registro da renúncia de receita no momento posterior ao da arrecadação.  
Valor arrecadado: R\$ 800,00

- Quando da arrecadação:

Débito – Bancos Conta Movimento	R\$ 800,00
Crédito – Receita (natureza – 1112.02.00)	R\$ 800,00

- Registro complementar para registrar a renúncia de receita:

Débito – Dedução de IPTU (natureza – 9112.02.00)	R\$ 200,00
Crédito – Receita (natureza – 1112.02.00)	R\$ 200,00

Cabe explicar que os códigos de receita utilizados no manual dizem respeito à classificação orçamentária, por natureza econômica da receita, utilizada pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF). Adicionando-se o número 4 ao início do código da receita referido (4.1.1.1.2.02.00), tem-se a respectiva classificação contábil utilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

Assim, a STN, como órgão normatizador do Sistema de Contabilidade Federal<sup>26</sup>, considera que a renúncia de receita equivale, em termos contábeis, a uma dedução de receita, não guardando, pois, similariedade com as despesas ou dispêndios públicos. Convém salientar que essa metodologia apresenta-se em desacordo com a que estimativa a receita constante do orçamento, cujos montantes são previstos pelos valores líquidos em relação às renúncias de receitas, não cabendo, pois, o registro de qualquer dedução relativa a essas renúncias, quando da contabilização das receitas arrecadadas.

Com base em verificação realizada nas supramencionadas contas, no âmbito do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, constata-se que o principal órgão arrecadador das receitas tributárias federais, a Secretaria da Receita Federal,

---

<sup>26</sup> Conforme art. 17 da lei nº 10.180/2001.

não vem procedendo aos lançamentos previstos na norma, à exceção daqueles incentivos fiscais referentes ao Fundo de Investimento do Nordeste – FINOR, ao Fundo de Investimento da Amazônia – FINAM e ao Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo - FUNRES, que são as únicas modalidades de renúncias fiscais cujos recursos renunciados são recolhidos ao Tesouro Nacional para posterior devolução às empresas beneficiárias, conforme explicado na seção 3.2.2. (Montante e Espécies de Renúncia de Receita Tributária), conforme tela do SIAFI a seguir reproduzida:

__ SIAFI2006-CONTABIL-DEMONSTRA-BALANCETE (BALANCETE CONTABIL) __	
07/11/2006 16.25	TODOS OS SALDOS USUARIO:
*** BALANCETE GERAL ***	TELA: 1
ORCAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL	
OUTUBRO DE 2006 - ABERTO	POSICAO ATE O MES 07NOV2006 AS 01:38
SALDO ATUAL R\$	
-----GLOBAL(PAIS + EXTERIOR) EM REAL	
<b>4.9.1.0.0.00.00</b>	<b>INCENTIVOS FISCAIS 29.341.333,16 D</b>
4.9.2.0.0.00.00	RESTITUICOES 10.930.095.252,19 D
4.9.3.0.0.00.00	DESCONTOS CONCEDIDOS 70.715.706,39 D
4.9.4.1.0.00.00	ICMS 915.630,26 D
4.9.4.2.0.00.00	PASEP 248.252,85 D
4.9.4.3.0.00.00	COFINS 1.143.606,01 D
4.9.4.4.0.00.00	VENDAS E SERVICOS CANCELADOS 63,43 D
4.9.4.5.0.00.00	IMPOSTO SOBRE SERVICOS 471.565,76 D
4.9.4.7.0.00.00	ENCARGOS SOBRE ARRECADACAO 48.385.424,64 D
4.9.4.8.0.00.00	CHEQUES DEVOLVIDOS 17.515,66 D
4.9.6.0.0.00.00	COMPENSACOES 87.692.878,97 D
4.9.7.4.0.00.00	COFINS SOBRE OUTRAS RECEITAS 693.730,36 D
4.9.7.5.0.00.00	PIS/PASEP SOBRE OUTRAS RECEITAS 2.158.157,79 D
4.9.8.0.0.00.00	RETIFICACOES 950.764.087,65 D
4.9.9.0.0.00.00	OUTRAS DEDUCOES 4.017.295,10 D
PF1=AJUDA PF2=DETALHA PF3=SAI PF7=RECUA PF8=AVANCA PF9=CONCONFCON	
PF12=RETORNA	

Verifica-se, então, um baixo nível de evidenciação dessas renúncias de receitas tributárias, uma vez que o montante dos benefícios fiscais referentes aos mencionados Fundos de Investimentos (R\$ 527,6 milhões) correspondem, aproximadamente, a apenas 1,24% do total das renúncias tributárias em comento (R\$ 42,5 bilhões), conforme dados constantes do Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de natureza Tributária (Gatos Governamentais), elaborado pela SRF, para o exercício de 2006.

Em termos orçamentários, registre-se a existência do demonstrativo<sup>27</sup> elaborado pela SRF relativo aos “gastos tributários” (embora não integrante da LOA, mas somente em anexo desta), conforme previsão contida no mencionado dispositivo constitucional (§ 6º do art. 165), por meio do qual são apresentados os valores estimados dessas renúncias de receita tributária. Além de ser um demonstrativo, não se integrando ao Orçamento Federal, sua limitação fica também evidente uma vez que esses “gastos” são apresentados apenas por função orçamentária, ou seja, em detrimento às outras classificações orçamentárias utilizadas para as despesas em geral: institucional, por programas e segundo a natureza.

#### **4.3. Dificuldades Inerentes à Contabilização das Renúncias de Receitas Tributárias**

Não obstante a relevância material e qualitativa que justificam a contabilização das renúncias de receitas tributárias, tendo em vista a própria natureza dessas renúncias, no sentido de que elas não ingressam nos cofres públicos, à exceção daquelas voltadas aos Fundos de Investimentos Regionais, verificam-se diversas dificuldades a serem transpostas com vistas ao efetivo registro e evidenciação dos respectivos valores renunciados em nível federal.

Primeiramente, deve-se ressaltar a falta de informação tempestiva a respeito das renúncias de receitas que não ingressam nos cofres públicos. Segundo consta do Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (2006), elaborado pela SRF, esses dados são originários, basicamente, de dados prestados pelos contribuintes por meio das respectivas declarações dos impostos federais.

---

<sup>27</sup> Documento denominado Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários (2006) e disponível em: <[http://www.receita.gov.br/Arrecadação/Bem Tributários/default.htm](http://www.receita.gov.br/Arrecadação/Bem_Tributários/default.htm)>. Acesso em: 25 set 2006.

Para elaboração do mencionado demonstrativo, a SRF ainda utiliza informações encaminhadas por órgãos federais responsáveis pelo controle e acompanhamento da concessão de determinados benefícios tributários como, por exemplo, o Ministério da Ciência e Tecnologia, em relação aos incentivos para o setor de informática, e o Ministério da Cultura, quanto aos benefícios voltados à cultura.

Essas informações prestadas pelos referidos órgãos geralmente são extraídas de dados concernentes a projetos aprovados por eles relativamente aos incentivos tributários nas respectivas áreas de atuação. Ressalta-se que, em vários casos, as informações originárias desses órgãos substituem os dados contidos nas declarações entregues pelos contribuintes, como, por exemplo, em relação aos incentivos relacionados com o Imposto de sobre Produto Industrializado – IPI, já que a respectiva declaração (Declaração do Imposto sobre Produtos Industrializados – DIPI) carece de informações detalhadas e específicas sobre as diversas modalidades de benefícios (dedução, isenção, redução de base de cálculo, etc) que foram utilizadas pelos contribuintes.

Desse modo, no caso, por exemplo, das deduções do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF e do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, aplicadas em programas de apoio à cultura, ou a atividades audiovisuais, utiliza-se, como fonte de dados para o cálculo da estimativa dessa renúncia, as respectivas declarações dos impostos entregues pelos contribuintes, no exercício seguinte ao dos fatos geradores, bem como, também, as informações encaminhadas pelo Ministério da Cultura a respeito da expectativa de utilização dos referidos benefícios culturais.

Assim, levando-se em conta que boa parte dos dados sobre as renúncias tributárias são extraídas das declarações de impostos, entregues pelos contribuintes no exercício posterior ao gozo desses benefícios, e sendo que o processamento final dessas declarações,

pela SRF, somente ocorre no ano seguinte ao da entrega, pode-se afirmar que, atualmente, a mensuração de importante parcela dos respectivos valores efetivamente renunciados somente ocorre cerca de 02 (dois) anos após a ocorrência do fato gerador.

Além da intempestividade da informação, outro obstáculo para a evidenciação dessas renúncias diz respeito à falta de confiabilidade das mencionadas fontes de dados utilizadas para o cálculo dos respectivos valores, tendo em vista que as informações são oriundas das declarações prestadas pelos próprios contribuintes dos referidos benefícios, sem que haja, atualmente, qualquer sistema de informação, no âmbito da arrecadação tributária, capaz de verificar a correção dessas informações.

Desse modo, tendo em vista que a SRF, órgão responsável pela previsão da maior parte dos benefícios tributários, não dispõe de informações confiáveis e tempestivas acerca dos respectivos valores renunciados, fica evidente que a Contabilidade Pública do Governo Federal se depara, atualmente, com obstáculos que, praticamente, impedem o registro de tais montantes.

Pelo exposto, o principal obstáculo diz respeito à falta de qualidade das informações em tela, visto que não apresentam as qualidades (atributos) da tempestividade, integralidade e confiabilidade, que caracterizam as informações contábeis, conforme explicado por Iudícibus (2004, p. 85):

*A Tempestividade* diz respeito, em essência, ao fato de que as informações e demonstrações contábeis, para serem úteis para os usuários, devem ser editadas em tempo hábil para que o tomador de decisões possa extrair o máximo de utilidade da informação para os propósitos a que se destina. De pouco adianta dispor de uma Demonstração de Resultados de uma Entidade, absolutamente perfeita e extremamente detalhada, somente um ano após a data do término do exercício social que contempla.

*A Integralidade* (Completeza, segundo o CFC, incluída no Atributo de Confiabilidade) diz respeito ao fato de a informação contábil ter de compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que se pretende revelar ou divulgar, como transações, previsões, análises, demonstrações, opiniões ou outros elementos.

A *Confiabilidade* é a qualidade (atributo) que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base para suas decisões, tornando-se, assim, um elo fundamental entre o usuário e a própria informação. Para serem confiáveis, as informações contábeis, além de sua Integridade ou Completeza, devem ser baseadas nos Princípios Fundamentais de Contabilidade (Postulados, Princípios e Convenções) e, em geral, nos preceitos da doutrina contábil.

Além desse questionamento a respeito da qualidade da informação, surge, também, a discussão sobre a natureza contábil da renúncia de receita. Embora a STN tenha normatizado seu registro usando a metodologia da dedução de receita, entende-se que, considerando que essas renúncias apresentam características similares, em termos econômicos, aos gastos ou dispêndios aplicados em programas e políticas governamentais, resta a dúvida relacionada com a forma de evidenciação dos seus valores, bem como seu enquadramento no âmbito dos respectivos sistemas: financeiro, orçamentário, patrimonial e de compensação.

Em relação à natureza e a forma de evidenciação dessas renúncias, pode-se dizer que a questão guarda relação fundamental, tanto com o previsto no art. 165, § 6º da Constituição Federal<sup>28</sup>, quanto com os dispositivos da LRF (art. 1º, § 1º e art. 14), a seguir transcritos, e que, conforme já comentado, destacam a importância do controle e da transparência das renúncias para as finanças públicas, notadamente quanto aos seus efeitos sobre as receitas e despesas orçamentárias.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da

---

<sup>28</sup> Segundo o referido dispositivo, o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

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

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

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

Assim, como a principal legislação de regência da Contabilidade Pública, ou seja, a Lei nº 4.320/1964, é bem anterior à promulgação da Carta Magna de 1988 e à edição da LRF (2000), constata-se a existência de lacuna legal a respeito da natureza, o registro e a evidenciação dessas renúncias no âmbito da contabilidade governamental.

## 5. Conclusões e Recomendações

As análises críticas presentes, tanto no terceiro capítulo deste trabalho, que tratou basicamente da contextualização legal e econômica das renúncias de receitas tributárias, quanto no quarto, no qual ficou clara a relevância material e qualitativa destas, em contraste com seu o baixo nível de evidenciação contábil, permitem afirmar que se cumpriu o objetivo geral do estudo, ou seja, analisar como estão evidenciadas essas renúncias pela Contabilidade Pública, levando-se em consideração a importância que elas apresentam no âmbito das finanças públicas.

Quanto aos outros objetivos específicos desse estudo, destaca-se, no tocante à investigação da natureza da renúncia de receita tributária, que qualquer análise sobre o tema deve ser fundamentada pelo princípio da legalidade. Assim, pode-se conceituar essas renúncias como toda desoneração tributária instituída por lei com vistas ao atingimento de políticas públicas, em favorecimento a grupos, setores ou regiões específicas, constituindo, pois, um tratamento diferenciado a determinados contribuintes não previsto na estrutura normativa do tributo.

No que diz respeito à contabilização atual dessas renúncias de receitas tributárias, o Manual de Procedimentos da Receita Pública aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, elaborado pela STN para o exercício de 2006, estabelece a mesma metodologia empregada para a dedução da receita, ou seja, utilizando-se de conta retificadora da receita objeto da renúncia.

No entanto, constatou-se que a SRF, principal órgão arrecadador das receitas tributárias, vem aplicando essa metodologia de contabilização somente nos casos dos benefícios fiscais referentes aos Fundos de Investimentos Regionais (FINOR, FINAN, FUNRES), que são as únicas modalidades de renúncias tributárias cujos valores transitam

pelos cofres públicos para posterior aplicação nas empresas beneficiárias, e representam, apenas, 1,24% do total das renúncias tributárias federais previstas para 2006.

A falta de contabilização da grande maioria das renúncias pode ser explicada, em grande parte, à carência de informações confiáveis a respeito dos efetivos montantes renunciados pelo Estado, isto é, à falta de qualidade das informações requeridas, uma vez estas não apresentam os seguintes atributos essenciais: tempestividade, integralidade e confiabilidade. Essa questão remete às observações concernentes a outro desdobramento deste estudo, que se referem às dificuldades verificadas para contabilização das renúncias de receita tributárias no âmbito da União.

Nesse sentido, constata-se que a SRF não dispõe de sistema informatizado que mensure as parcelas de recursos renunciados durante o exercício. Além disso, os valores estimados por aquela Secretaria são originários de dados que apresentam defasagem de um a dois anos em relação à ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Além das dificuldades atinentes à baixa qualidade das informações, entende-se que a questão relativa à natureza contábil dessas renúncias carece de maior discussão, não obstante a STN as considere, conforme referido Manual de Procedimentos da Receita Pública, como equivalente a uma dedução da receita. As razões para uma análise mais aprofundada sobre o tema passam, inicialmente, pelas características econômicas similares dessas renúncias em relação aos gastos públicos. Além disso, encontra-se bem destacada, tanto pela Constituição Federal, quanto pela LRF, a necessidade de controle e transparência das renúncias, especialmente quanto aos seus efeitos sobre as receitas e despesas orçamentárias.

As limitações do presente trabalho passam pela dificuldade de obtenção de literatura mais especializada no assunto, notadamente em relação às abordagens e experiências internacionais.

Além disso, cabe registrar que, por conta também dessas limitações, não foi possível ampliar a investigação sobre a forma atual de contabilização dessas renúncias no âmbito de outros entes da Federação.

Finalmente, pelas observações e resultados deste estudo, conclui-se que as renúncias de receitas tributárias não estão sendo evidenciadas de forma necessária e transparente pela Contabilidade Pública, haja vista a destacada importância dessas renúncias para equilíbrio das finanças públicas, consubstanciada, tanto em dispositivos constitucionais, quanto infralegais, notadamente os previstos na LRF, bem como, pela relevância econômica e financeira dos respectivos valores envolvidos. Fica claro, também, que diversos aspectos relativos ao tema ainda carecem de investigação e estudos futuros. Assim, tendo em vista as conclusões e questões levantadas no trabalho, entende-se oportuno propor as seguintes:

a) Recomendações:

- a.1) Realização de estudos, por parte da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, em conjunto com a Secretaria da Receita Federal – SRF, a Secretaria de Orçamento Federal – SOF e a Secretaria de Política Econômica - SPE, com vistas a investigar as naturezas contábil e econômica das renúncias de receitas tributárias federais, bem como a forma de evidenciação dos seus valores, considerando a relevância material e qualitativa do assunto.
- a.2) Realização de estudos, no meio acadêmico, versando sobre as naturezas contábil e econômica das renúncias tributárias e sua forma de evidenciação, bem como em relação às demais modalidades de renúncia de receitas (credíctias e financeiras), levando-se em consideração, também, as experiências internacionais sobre o tema.

b) Sugestões:

- b.1) Alteração, por parte da STN, da metodologia de registro da renúncia de receita, contida no item 8.3 da 3ª Edição do seu Manual de Procedimentos da Receita Pública – Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com vistas a não considerar essa renúncia como dedução da receita, uma vez que as receitas constantes do Orçamento Federal já estão previstas pelos valores líquidos em relação às respectivas renúncias de receitas.
- b.2) Implementação, por parte da SRF, em conjunto com a STN, de sistema informatizado que permita o cálculo e registro automático dos montantes das renúncias de receitas correspondentes aos tributos federais, durante o mesmo exercício da ocorrência dos respectivos fatos geradores, objetivando a evidenciação desses valores, por parte da Contabilidade Pública Federal, de forma confiável e tempestiva.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, Afonso Gomes. *Lei de responsabilidade fiscal: questões práticas (lei complementar nº 101/00)*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. *Contabilidade pública – Da teoria à prática*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BASTOS, Celso R. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BRASIL. Congresso Nacional. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização. Parecer Preliminar ao Projeto de Lei Orçamentária para 2005 – PL nº 51/2004-CN.2004. Disponível em [http://www.camara.gov.br/internet/comissao/com\\_dstaqs\\_1.asp?id=5967&link=index/mista/orca/c\\_orca.asp](http://www.camara.gov.br/internet/comissao/com_dstaqs_1.asp?id=5967&link=index/mista/orca/c_orca.asp). Acesso em outubro de 2006.

\_\_\_\_\_. Congresso Nacional. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização. Parecer Preliminar ao Projeto de Lei Orçamentária para 2006 – PL nº 40/2005-CN.2005. Disponível em [http://www.camara.gov.br/internet/comissao/com\\_dstaqs\\_1.asp?id=5967&link=index/mista/orca/c\\_orca.asp](http://www.camara.gov.br/internet/comissao/com_dstaqs_1.asp?id=5967&link=index/mista/orca/c_orca.asp). Acesso em outubro de 2006.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em outubro de 2006.

\_\_\_\_\_. *Medida Provisória nº 2.156-5, de 24 de agosto de 2001*. Cria a Agência de Desenvolvimento do Nordeste – ADENE, extingue a Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/MPV/2156-5.htm>. Acesso em outubro de 2006.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica. *Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União, elaborado em dezembro de 2000*. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/spe/site/fiscal/estudos.asp>. Acesso em setembro de 2006.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Demonstrativos dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários (2006)*. Disponível em <http://www.receita.gov.br/Arrecadação/BemTributarios/default.htm>. Acesso em setembro de 2006.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Procedimentos da Receita Pública – Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios*. 3. ed. 2006. Disponível em [http://www.stn.fazenda.gov.br/legislação/download/contabilidade/maual-receitas\\_3edição.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislação/download/contabilidade/maual-receitas_3edição.pdf). Acesso em setembro de 2006.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira*. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi>. Acesso em outubro de/2006.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 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 outubro de 2006.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 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 o Distrito Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/1950-1969/L4430.htm>. Acesso em outubro de 2006.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/L5172.htm>. Acesso em outubro de 2006.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.167, 16 de janeiro de 1991*. Altera a legislação do imposto sobre renda relativa a incentivos fiscais, estabelece novas condições operacionais dos Fundos de Investimentos Regionais e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/L8167.htm>. Acesso em outubro de 2006.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993*. Cria mecanismos de fomento à atividade audiovisual e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/L8685.htm>. Acesso em outubro de 2006.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/L9363.htm>. Acesso em outubro de 2006.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 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/ccivil03/Leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm). Acesso em outubro de 2006.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito financeiro e orçamentário*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CARRAZZA, Roque A. *Curso de direito constitucional tributário*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário: nos termos da constituição federal de 1998*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

FERREIRA, Pinto. *Comentários à constituição brasileira – 6º Volume (arts. 163 a 192)*. São Paulo: Saraiva, 1994.

- FRANCO, Hilário. *Contabilidade geral*. 22 ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- GROPPALI, Alexandre. *Doutrina do Estado*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1962
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de, *Teoria da contabilidade*, 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MOTA, Francisco Glauber Lima. *Curso básico de contabilidade pública*. 1ª ed. Brasília, 2005.
- MOURA, Renilda de Almeida, *Princípios contábeis aplicados à contabilidade governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos*. Dissertação (mestrado em Contabilidade). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2003.
- NASCIMENTO, Carlos V. do; MARTINS, Ives Gandra da S. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- PEREIRA, José Matias. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 2, ed. São Paulo, Atlas, 2003.
- PISCITELLI, Roberto B.; TIMBÓ, Maria Z.F.; ROSA, Maria B. *Contabilidade pública – uma abordagem da administração financeira pública*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- ROCHA, Cármen Lúcia A. *Princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- ROSA JR, Luiz E.F da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república. exercício de 2005*. Brasília, 2006.
- VILLELA, Luiz Arruda. *A identificação dos gastos tributários no Brasil – estudos sobre a economia do setor público* - IPEA, 1989.

## ANEXO

## Consolidação das Estimativas de Renúncias de Receitas Tributárias por Receita e Modalidade/Setor de Benefício – Exercício de 2006

Em R\$ 1.000,00

Receita/Modalidade/Setor Beneficiado	Valor Estimado (R\$)	Participação (%)		
		PIB	Total da Receita Administrada pela SRF	Total dos Benefícios
<b>I. Imposto sobre Importação</b>	2.446.325	0,11	0,71	5,76
1. Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental (Inclusive Bagagem)	1.346.055	0,06	0,39	3,17
2. Áreas de Livre Comércio	4.204	0,00	0,00	0,01
3. Máquinas e Equipamentos - Aquisições do CNPq	109.959	0,01	0,03	0,26
4. Componentes de Embarcações	51.203	0,00	0,01	0,12
5. Empresas Montadoras	934.820	0,04	0,27	2,20
6. Desporto	83	0,00	0,00	0,00
7. Reporto	-	-	-	-
<b>II. Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza</b>	17.752.572	0,83	5,16	41,77
<b>II.a) Pessoa física</b>	6.194.451	0,29	1,80	14,58
1. Rendimentos Isentos e Não Tributáveis	3.137.335	0,15	0,91	7,38
1.1 Idenização por rescisão de contrato de Trabalho	1.217.219	0,06	0,35	2,86
1.2 Declaração com 65 anos ou mais	664.439	0,03	0,19	1,56
1.3 Pecúlio por morte ou invalidez	63.624	0,00	0,02	0,15
1.4 Aposentadoria p/ moléstia grave ou acidente de trabalho	656.616	0,03	0,19	1,54
1.5 Caderneta de poupança	535.438	0,03	0,16	1,26
2. Deduções do Rendimento Tributável	3.028.366	0,14	0,88	7,13
2.1. Despesas Médicas	2.052.559	0,10	0,60	4,83
2.2. Despesas com educação	975.807	0,05	0,28	2,30
3. Deduções do Imposto Devido	28.749	0,00	0,01	0,07
3.1. Programa Nacional de Apoio à Cultura	2.100	0,00	0,00	0,00
3.2. Atividade Audiovisual	530	0,00	0,00	0,00
3.3. Fundos de Direitos da Criança e do Adolescente	26.120	0,00	0,01	0,06
<b>II b) Pessoa Jurídica</b>	11.462.026	0,54	3,33	26,97
1. Desenvolvimento Regional	2.112.981	0,10	0,61	4,97
1.1 ADENE	1.256.232	0,06	0,37	2,96
1.2 ADA	856.749	0,04	0,25	2,02
2. Fundos de Investimentos	527.631	0,02	0,15	1,24
2.1 FINOR	342.384	0,02	0,10	0,81
2.2 FINAM	176.288	0,01	0,05	0,41
2.3 FUNRES	8.959	0,00	0,00	0,02
3. Desenvolvimento de Empreendimentos Turísticos	4.457	0,00	0,00	0,01
4. Programa de Alimentação do Trabalhador	206.735	0,01	0,06	0,49
5. Programa Nac. de Apoio à Cultura e Atividade Audiovisual	406.769	0,02	0,12	0,96
5.1 Apoio à Cultura	360.750	0,02	0,10	0,85
5.2 Atividade Audiovisual	46.019	0,00	0,01	0,11
6. Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente	36.392	0,00	0,01	0,09
7. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	3.697.517	0,17	1,07	8,70
8. PDTI/PDTA	102.727	0,00	0,03	0,24
9. Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	14.981	0,00	0,00	0,04
10. Doações a Entidades Cíveis sem fins Lucrativos	75.928	0,00	0,02	0,18
11. Horário Eleitoral Gratuito	191.604	0,01	0,06	0,45
12. Assistência Médica, Odont. e Farmacêutica a Empregados	977.503	0,05	0,28	2,30
13. Benefícios Previdenciários a Empregados e Fundo de Aposentadoria Individual-FAPI	63.530	0,00	0,02	0,15
14. Planos de Poupança e Investimento – PAIT	-	-	-	-
15. Despesas com Pesquisas Científicas e Tecnológicas	306.485	0,01	0,09	0,72

Receita/Modalidade/Setor Beneficiado	Valor Estimado (R\$)	Participação (%)		
		PIB	Total da Receita Administrada pela SRF	Total dos Benefícios
16.1 Imunes	1.070.867	0,05	0,31	2,52
a) Educação	491.417	0,02	0,14	1,16
b) Assistência Social	579.449	0,03	0,17	1,36
16.2 Isentas	1.514.070	0,07	0,44	3,56
a) Associação Civil	389.500	0,02	0,11	0,92
b) Cultural	40.196	0,00	0,01	0,09
c) Previdência Privada Fechada	631.467	0,03	0,18	1,49
d) Filantrópica	331.802	0,02	0,10	0,78
e) Recreativa	70.175	0,00	0,02	0,17
f) Científica	44.285	0,00	0,01	0,10
g) Associações de Poupança e Empréstimo	6.645	0,00	0,00	0,02
17. Pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos.	105.000	0,00	0,03	0,25
18. PROUNI	46.850	0,00	0,01	0,11
II.c) Retido na Fonte	96.095	0,00	0,03	0,23
1. PDTI/PDTA	16.000	0,00	0,00	0,04
2. Atividade Audiovisual	80.095	0,00	0,02	0,19
3. Associações de Poupança e Empréstimo	-	-	-	-
III. Imposto sobre produtos Industrializados	7.081.827	0,33	2,06	16,66
III.a) Operações Internas	5.780.232	0,27	1,68	13,60
1. Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental	4.019.063	0,19	1,17	9,46
2. Áreas de Livre Comércio	21.560	0,00	0,01	0,05
3. Embarcações	115.187	0,01	0,03	0,27
4. PDTI/PDTA	5.450	0,00	0,00	0,01
5. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	-	-	-	-
6. Setor Automobilístico	329	0,00	0,00	0,00
6.1 Empreendimentos Industriais nas áreas de atuação da ADENE e ADA.	302	0,00	0,00	0,00
6.2 Montadoras e Fabricantes de veículos automotores instalados nas regiões NO, NE e CO.	27	0,00	0,00	0,00
7. Transporte Autônomo - TAXI	27.824	0,00	0,00	0,00
8. Automóveis para Portadores de Deficiência Física	15.093	0,00	0,00	0,00
9. Informática	1.575.726	0,00	0,01	0,07
10. Desporto	-	0,00	0,00	0,04
11. Reporto	-	0,07	0,46	3,71
III.b) Vinculados à Importação	1.301.595	0,06	0,38	3,06
1. Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental (inclusive bagagem)	1.230.013	0,06	0,36	2,89
2. Áreas de Livre Comércio	3.513	0,00	0,00	0,00
3. Máquinas e Equipamentos - Aquisições do CNPq	57.380	0,00	0,02	0,14
4. Componentes de Embarcações	5.193	0,00	0,00	0,01
5. PDTI/PDTA	5.450	0,00	0,00	0,01
6. Desporto	46	0,00	0,00	0,00
IV. Imposto sobre Operações Financeiras	418.805	0,02	0,12	0,99
1. PDTI/PDTA	5.400	0,00	0,00	0,01
2. Operações de crédito com fins habitacionais	168.129	0,01	0,05	0,40
3. Operações crédito recursos Fundos Constitucionais	102	0,00	0,00	0,00
4. Operações crédito aquisição automóveis destinados:	22.173	0,00	0,01	0,05
4.1 Transporte autônomo de passageiros - (TAXI)	16.989	0,00	0,00	0,04
4.2 Pessoas portadoras de deficiência física	5.184	0,00	0,00	0,01
5. Desenvolvimento Regional	-	-	-	-
6. Seguro de Vida e Congêneres	223.000	-	-	-
V. Imposto sobre Propriedade Territorial Rural	19.963	0,00	0,01	0,05
VI. Contribuição Social para o PIS-PASEP	2.434.652	0,11	0,71	5,73
1. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	950.269	0,04	0,28	2,24
2. Embarcações	9.542	0,00	0,00	0,02
3. Medicamentos	298.855	0,01	0,09	0,70
4. Termoelectricidade	15.156	0,00	0,00	0,04
5. Petroquímica	153.607	0,01	0,04	0,36
6. PROUNI	144.507	0,01	0,04	0,34
7. Agricultura e Agroindústria	826.716	0,04	0,24	1,95
8. Livros Técnicos e Científicos	-	-	-	-
9. Informática-Programa de Inclusão Digital "Computador para Todos"	36.000	0,00	0,01	0,08
10. Reporto	-	-	-	-
11. Biodiesel	-	-	-	-

Receita/Modalidade/Setor Beneficiado	Valor Estimado (R\$)	Participação (%)		
		PIB	Total da Receita Administrada pela SRF	Total dos Benefícios
<b>VII. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido</b>	2.534.969	0,12	0,74	5,96
1. Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	8.267	0,00	0,00	0,02
2. Doações a Entidades Cíveis sem fins Lucrativos	41.898	0,00	0,01	0,10
3. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	988.459	0,05	0,29	2,33
4. Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica de Produtos.	36.000	0,00	0,01	0,08
5. Entidades Sem Fins Lucrativos	1.440.511	0,07	0,42	3,39
5.1 Imunes	598.301	0,03	0,17	1,41
a) educação	274.558	0,01	0,08	0,65
b) Assistência Social	323.743	0,02	0,09	0,76
5.2 Isentas	842.210	0,04	0,24	1,98
a) Associação Civil	217.617	0,01	0,06	0,51
b) Cultural	22.458	0,00	0,01	0,05
c) Previdência Privada Fechada	352.805	0,02	0,10	0,83
d) Filantrópica	185.380	0,01	0,05	0,44
e) Recreativa	39.207	0,00	0,01	0,09
f) Científica	24.742	0,00	0,01	0,06
6. PROUNI	19.834	0,00	0,01	0,05
7. Ativo Imobilizado - Máquinas e Equipamentos Novos	-	-	-	-
<b>VIII. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social</b>	9.810.439	0,46	2,85	23,08
1. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	2.429.718	0,11	0,71	5,72
2. Embarcações	39.191	0,00	0,01	0,09
3. Medicamentos	1.408.888	0,07	0,41	3,32
4. Termoelectricidade	59.695	0,00	0,02	0,14
5. Petroquímica	603.670	0,03	0,18	1,42
6. Entidades Sem Fins Lucrativos	1.411.308	0,07	0,41	3,32
6.1 Imunes	429.197	0,02	0,12	1,01
a) Educação	149.774	0,01	0,04	0,35
b) Assistência Social	279.423	0,01	0,08	0,66
6.2 Isentas	982.111	0,05	0,29	2,31
a) Associação Civil	303.708	0,01	0,09	0,71
b) Cultural	22.563	0,00	0,01	0,05
c) Previdência Privada Fechada	450.386	0,02	0,13	1,06
d) Filantrópica	128.511	0,01	0,04	0,30
e) Recreativa	56.122	0,00	0,02	0,13
f) Científica	20.821	0,00	0,01	0,05
7. PROUNI	54.550	0,00	0,02	0,13
8. Agricultura e Agroindústria	3.639.419	0,17	1,06	8,56
9. Livros Técnicos e Científicos	-	-	-	-
10. Informática-Programa de Inclusão Digital "Computador para Todos"	164.000	0,01	0,05	0,39
11. Reporto	-	-	-	-
12. Biodiesel	-	-	-	-
<b>Total das Renúncias Tributárias</b>	42.499.552	1,99	12,35	100,00
<b>Total da Receita arrecadada pela SRF</b>	344.038.371	16,09	100,00	-
<b>PIB</b>	2.137.955.000	100,00	-	-

Fonte: Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Governamentais) da SRF para o exercício de 2006.